

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

## SUMARIO

### I. PRESENTACIÓN

- El Plan de Control Tributario. 9  
*Antonio Cayón Galiardo*

### 2. ESTUDIOS:

- Crónica de la RIC en 2004. 21  
*Salvador Miranda Calderón*
- Ingeniería fiscal en materia de mínimos exentos y de revisión de actos tributarios. 57  
*Joan Pagès i Galtés*
- El tratamiento fiscal de la vivienda en la normativa del IRPF (1979-2004) 71  
*Pilar Pascual de Pablo, Lourdes Serna Blanco y Amaia Urkiola Fernández*
- Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. 107  
Evolución histórica y cuestiones vigentes.  
*Miguel Ángel Sánchez Huete*  
  
Análisis jurisprudencial
- Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria. 123  
*Antonio Cayón Galiardo*  
  
Documentos
- Informe de la AEDAF sobre el Borrador del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. 123

### 3. JURISPRUDENCIA

- STS de 25 de junio de 2005. Extemporaneidad de un recurso interpuesto contra una liquidación que incluía una sanción. Rectificación de la sanción para ajustarla a una norma posterior. 221

|                                                                                                                                                                                                                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ■ STS de 7 de febrero de 2005. Responsabilidad de los administradores de sociedades que hubieran cesado en sus actividades. Órganos competentes para su declaración.                                                                                                             | 223 |
| ■ STS de 18 de enero de 2005. Leyes declaradas inconstitucionales. Devolución de ingresos indebidos. Responsabilidad patrimonial del Estado.                                                                                                                                     | 225 |
| ■ STS de 27 de octubre de 2004. ITP y AJD. Sujeción de los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión.                                                                                                                                                        | 227 |
| ■ STS de Madrid de 15 de julio de 2005. Interpretación de las normas que regulan el cálculo de las retenciones a practicar sobre las retribuciones variables.                                                                                                                    | 229 |
| <b>4. UNIÓN EUROPEA</b>                                                                                                                                                                                                                                                          |     |
| ■ Selección y comentario de Jurisprudencia.<br><i>Coordinación: Luis Docavo Alberti.</i>                                                                                                                                                                                         |     |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-487/01 y C-7/02). Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA – Modificación de la legislación nacional que suprime la posibilidad de optar por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles.                | 233 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-387/01). Libre circulación de trabajadores – Importación de un automóvil – Impuesto sobre el consumo normalizado– Derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente – Sexta Directiva sobre el IVA.                                 | 237 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-308/01).Sexta Directiva sobre el IVA – Impuesto sobre las primas de seguro – Tipo superior aplicable a determinados contratos de seguro – Ayudas de Estado.                                                                             | 240 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-240/01). Incumplimiento de Estado – Impuesto especial sobre los hidrocarburos – Directiva 92/81/CEE – Hidrocarburos utilizados como combustible.                                                                                        | 244 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-17/01). Sexta Directiva IVA - Limitación global del derecho a deducir el IVA que grava los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales - Autorización de una medida tributaria nacional con efecto retroactivo. | 246 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-152/02). Sexta Directiva – Derecho a deducir el IVA soportado – Requisitos de ejercicio.                                                                                                                                                | 248 |
| ■ STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-137/02). Derecho a deducir el IVA soportado - Transmisión, a título oneroso, de la totalidad del patrimonio a sociedad anónima - Transmisión no sujeta al IVA a raíz del ejercicio de la opción por el Estado miembro afectado.         | 251 |

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



## ESTUDIOS



Salvador Miranda Calderón

Joan Pagès i Galtés

Pilar Pascual de Pablo,  
Lources Serna Blanco y  
Amaia Urkiola Fernández

Miguel Ángel Sánchez Huete

Análisis jurisprudencial  
Los derechos fundamentales en la  
reciente jurisprudencia tributaria

Documento  
Informe de la AEDAF sobre el  
Borrador del Plan de Prevención  
del Fraude Fiscal



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**



## **Logic Win Global. Soluciones para Despachos Profesionales.**

**Logic Win Global, el software que integra aplicaciones, comunicaciones y servicios. Soluciones integradas en el área contable, fiscal, laboral y gestión interna para despachos profesionales.**



# **Logic Control®**

**ÚLTIMA TECNOLOGÍA EN SOFTWARE**

**Infórmese: 902 200 246 • [www.logiccontrol.es](http://www.logiccontrol.es) • [informa@logiccontrol.es](mailto:informa@logiccontrol.es)**



## ESTUDIOS

### ■ **Crónica de la RIC en 2004**

■ **Salvador Miranda Calderín**

Economista y Dr. en Historia

Delegado Regional del Gabinete de Estudios de la AEDAF

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La RIC al servicio de la sociedad canaria
3. El Tribunal Supremo y los resultados extraordinarios
4. La Audiencia Nacional: sí a las dotaciones de los profesionales
5. El TSJC: el revés a los profesionales y la habitualidad en la actividad de arrendamiento
6. El TEAC, los resultados extraordinarios y los ingresos financieros
7. La DGT refuerza sus criterios en 2004 con las consultas vinculantes
8. El TEARC y la RIC en 2004
9. Conclusiones

## **I. Introducción**

Continuando con la redacción de las ya habituales crónicas anuales de la RIC, analizamos los principales acontecimientos relacionados con este incentivo en el recién finalizado año 2004. Ya han comenzado a pronunciarse los Tribunales de Justicia sobre este beneficio fiscal, a la vez que la DGT ha evacuado muchas más consultas que en años precedentes, algunas de ellas con carácter vinculante por aplicación de la nueva Ley General Tributaria. Apreciamos un sentido más didáctico del Tribunal Económico Administrativo Regional en las numerosas resoluciones analizadas; y una evidente preocupación en la opinión pública por los derroteros que se siguen en la materialización.

Dividimos la crónica en siete apartados. El primero, dedicado a un enfoque general sobre el REF y la RIC al servicio de la sociedad canaria. El segundo, tercero y cuarto al análisis, respectivamente, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), de la Audiencia Nacional (AN) y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC). El quinto para conocer las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), y los dos siguientes para abordar las numerosas cuestiones tratadas por la Dirección General de Tributos (DGT), y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEARC).

Dada la amplitud de los temas tratados, prescindo en esta ocasión del análisis de la RIC en la prensa, a la vez que señalo que la legislación aplicable durante todo el año sigue siendo la misma al 1 de enero de 2004.

## **2. La RIC al servicio de la sociedad canaria**

La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) ha sido y es el beneficio tributario más debatido por la sociedad, más combatido por la Administración tributaria y el que más opiniones extremas, a favor y en contra, ha generado entre la batería de medidas económico y fiscales que constituyen el actual marco donde se concretan nuestras peculiaridades geográficas y el acervo histórico de una región con vocación de unir continentes, y que se ha convertido, sin quererlo, en frontera y foco de atracción de otros mundos, otras culturas y otras miserias que distan tan sólo una centena de kilómetros.

Sin la perspectiva histórica es difícil comprender el por qué de un trato fiscal privilegiado, pero los mismos principios que impulsaron a Fernando el Católico a sacrificar las arcas estatales en provecho de la habitabilidad de unos dispersos y aislados peñones atlánticos, siguen hoy vigentes. Incluso, el Estado, la sociedad isleña y sus dirigentes no han sabido captar en los tiempos modernos la clarividencia de dicho Monarca al reservar la costa africana frente al Archipiélago como área de influencia política y de expansión económica natural. Lo que en el s. XV no consiguieron los portugueses y otras potencias emergentes, lo fue logrando la mera desidia, la falta de imaginación política y el volver siempre la espalda a la realidad geográfica de Canarias en el continente africano durante buena parte del s. XX. La pérdida del banco pesquero sahariano y la consolidación marroquí en una región siempre caliente ha limitado, y con creces, nuestros horizontes más cercanos, al tiempo que nos convierte en frontera que “engulle” miserias y anhelos lejanos.

El turismo sigue siendo la principal, y casi única fuente de ingresos, y ha contribuido, junto a la incorporación a la Unión Europea, a alcanzar un nivel de renta inimaginable hace cincuenta años, que nos hace vulnerables para seguir recibiendo ayudas europeas. La inclusión de Canarias dentro de las regiones ultraperiféricas europeas, y el marco de protección que se les quiere brindar, es una magnífica contribución al desarrollo futuro dentro de una UE más amplía y competitiva, pero también con más regiones necesitadas de ayuda estructural. Hasta la actualidad, Canarias siempre se ha beneficiado del principio de solidaridad establecido en las constituciones modernas —que marca, con razón, ese criticado acento pedilón del subvencionado canario actual—, pero quizás nos llegue pronto el tiempo de dar y no de recibir, de contribuir al desarrollo de otras regiones infradotadas, sin esperar la financiación que últimamente hemos disfrutado. Por eso es importante que se conozca nuestro acervo histórico y cultural, sin depender exclusivamente de la protección a las regiones ultraperiféricas, ya que como se sabe, ni estamos tan lejos de las ciudades europeas (a cinco horas en avión), ni nuestro clima es adverso —si salvamos este frío y lluvioso invierno—, sino todo lo contrario, en la sociedad de servicios que nos ha tocado desempeñar.

El estudio encargado por el Gobierno de Canarias a nuestras dos universidades sobre la incidencia de la RIC en la economía del Archipiélago, en el que colaboramos, servirá para desentrañar muchas dudas sobre la bondad o el perjuicio de este poderoso incentivo, pero mientras no finalice y analicemos sus conclusiones, sólo estoy en condiciones de seguir estableciendo las dos etapas diferentes en esta decena de años de aplicación a las que me referí en la Crónica de la RIC en 2003.

A todos nos interesa que el empresario siga invirtiendo y generando creación de empleo, por lo que hay que encontrar alternativas fáciles y expeditas para que lo haga, sin ponerle todo tipo de pegos. En la prensa, casi diariamente, se manifiestan personas y colectivos oponiéndose a la RIC o a la financiación de proyectos determinados con la RIC (como la necesaria infraestructura para potenciar la Justicia, la Gran Marina, etc.), pero dentro de la lógica y necesaria libertad de expresión, también se echa en falta las campañas de divulgación de las asociaciones empresariales y del Gobierno de Canarias sobre las bondades de este incentivo, ¿cuánto se ha invertido en dar a conocer o en explicar sus efectos positivos? Absolutamente nada. La opinión subjetiva del ciudadano de a pie respecto a la RIC es que es un instrumento para los ricos, que encarece el suelo y el precio de la vivienda, y que permite que se ahorren un montón de impuestos. Sólo se conoce en la calle este aspecto del incentivo: que de cada 100 unidades monetarias los empresarios se ahorran 35. Por eso, quizás ha llegado ya el tiempo de redefinir la figura de la RIC en el contexto del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: en esta segunda etapa de recesión económica en la que estamos, ya no es un mecanismo que permite al empresario no pagar impuestos si reinvierte los beneficios (la definición clásica), sino también, la filosofía del REF que obliga al empresario a invertir 100 unidades monetarias para ahorrarse solamente 35, es decir, que tiene que invertir tres veces más del importe del beneficio que pretende consolidar. Así sí se entiende que la RIC no fue creada para favorecer al empresario canario, sino para favorecer a la sociedad canaria, a Canarias en mayúsculas. Y no se entiende, desde



luego, cómo inversiones millonarias afectas a la RIC se rechazan por la Administración tributaria, y ahora por el TSJC, por meras formalidades.

La materialización en deuda pública ha seguido siendo el refugio de última hora del empresario, del que se han beneficiado los tres entes públicos emisores, y por ello las emisiones de 2003 y 2004 fueron altamente demandadas: en noviembre de 2004, la cifra de títulos emitidos fue de 62 meuros por parte de la Comunidad Autónoma, 99 del Cabildo de Tenerife y 50 millones de euros del Cabildo de Gran Canaria. La avalancha de peticiones fue superior; incluso, a la de 2003 (en la que por cada cuatro títulos emitidos se demandaron 10, por lo que las empresas tuvieron que regularizar sus impuestos masivamente en los meses de junio y julio de 2004: el sacrificio del Estado para incentivar la economía canaria totalmente desperdiciado por los empresarios canarios).

Las emisiones de deuda pública en 2004 se saldaron con unos porcentajes de prorrateos superiores a los de 2003. A pesar de los 99 millones de euros emitidos por el Cabildo de Tenerife —cifra récord en todas las emisiones aptas para la RIC—, la emisión del Gobierno de Canarias se adjudicó a los suscriptores con un prorrateo del 19% (la demanda quintuplicó la oferta), la del Cabildo de Gran Canaria, con un 22%, y la del Cabildo de Tenerife, con un 44%; de nuevo el sacrificio del Estado en aras al fortalecimiento de nuestra región al gairete!

La materialización en deuda pública de las dotaciones de la RIC era sólo una posibilidad residual que el legislador brindaba al empresario, contribuyendo a la financiación de unos entes locales siempre necesitados de recursos; y no debemos olvidar que la financiación de las corporaciones locales es tanto una de las miserias como una de las mayores realidades del REF: el Estado sacrificaba sus arcas exonerando de impuestos el tráfico de mercancías, mientras los cabildos seculares —no sólo los actuales, sino también los primigenios— creaban más y más impuestos para sostener su economía. Sin embargo, esta posibilidad se ha convertido en principal en los dos últimos años, ¿qué ha ocurrido?: de todo un poco, comodidad y falta de imaginación del empresario, la perenne conflictividad fiscal del incentivo, pero también las escasas posibilidades de inversión que surgen en esta segunda etapa económica. En la prensa he leído interesantes comentarios sobre que la inversión en deuda pública es un disparate, ya que los fondos que se ahorró el empresario, por deseo expreso del legislador para que realizara inversiones, vuelven al sector público para que las corporaciones lo inviertan. Y lógico parece el razonamiento, pero no hemos de olvidar que la suscripción de títulos no ha de hacerse por importe del ahorro fiscal disfrutado, sino por esa cifra multiplicada por tres. Es un esfuerzo inversor del que se benefician las corporaciones locales, obteniendo fondos millonarios a un bajo tipo de interés, beneficios, que nadie negará, se extienden a toda la sociedad canaria.

En las emisiones realizadas entre 1997 y 2004, el volumen adjudicado a los empresarios ha alcanzado 898 millones de euros, siendo el Cabildo de Tenerife la primera entidad emisora (356 meuros), seguida de la Comunidad Autónoma (291 meuros) y del Cabildo de Gran Canaria (250 meuros). Si nos hacemos eco de la práctica empresarial de dejar siempre para el último momento la materialización, con estas emisiones se han cubierto parte de las dotaciones efectuadas hasta el año 2000. Hasta ese año, inclusive, las empresas habí-

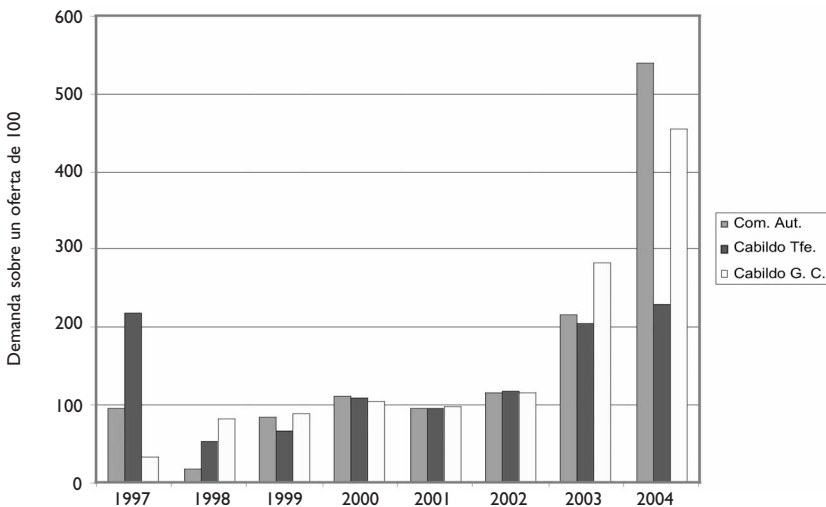


an dotado 8.100 millones de euros, por lo que el porcentaje que se ha destinado a la deuda pública es ligeramente superior al 10%.

La demanda tan superior a la oferta de deuda pública en los tres últimos años afianza mi criterio de que existen dos RIC diferentes: la de la primera etapa, hasta el 2001, de muy fácil materialización; y la actual, que exige un sacrificio importante por parte del empresario, que no ve otras expectativas de inversión, y que se endeuda cada vez más para cubrir sus obligaciones de materialización.

Aprecio una especial sensibilidad sobre los temas de la RIC por parte de la DGT en 2004, ahora fortalecido su criterio con las consultas vinculantes de la nueva Ley General Tributaria. Muchas de las consultas evacuadas durante el año rompen rígidos esquemas que los asesores no nos atrevíamos a afrontar, posibilitando nuevas fórmulas de inversión. El TEARC, sin ser los tres o cuatro temas conflictivos de siempre, también muestra un aspecto más didáctico y orientador en sus resoluciones, pero es en los altos Tribunales, en la Audiencia Nacional y en el Tribunal Supremo, donde encontramos una mayor clarividencia sobre los asuntos del antiguo FPI y los de la RIC, apelando, cuando el texto legal nada aclara, a la filosofía que motivó al legislador a actualizar constantemente los incentivos del REF. Esperemos que el TSJC se incorpore a esta corriente interpretativa y que entre todos logremos que las dotaciones de la RIC contribuyan al anhelado desarrollo económico de nuestra Región, y que no se evaporen poco a poco por la falta de imaginación empresarial y por la perenne conflictividad tributaria.

**Gráfico I.**  
**Emissiones de deuda pública para la materialización de la RIC.**  
**Comparación de la oferta y demanda de títulos de deuda pública para la materialización de la RIC.**



**Fuente:** Organismos emisores. Elaboración propia.

### 3. El Tribunal Supremo y los resultados extraordinarios

Aún no ha llegado caso alguno de la RIC a debatirse en el TS, pero numerosas son las sentencias en relación con el extinguido FPI. Muchas de ellas son esgrimidas por los Tribunales de Justicia y por el TEAC para resolver cuestiones planteadas respecto a la RIC, ya que la similitud entre ambos incentivos —con las dos o tres matizaciones conocidas— es evidente. El año pasado analizábamos una sentencia importante sobre los resultados extraordinarios, y hoy contamos con la segunda en relación con el mismo tema, por lo que creemos que supondrá un punto de inflexión en la fiscalidad de los resultados extraordinarios y la RIC.

#### 3.1. La segunda sentencia sobre los resultados extraordinarios y el FPI se produjo en diciembre de 2003

En uno de los epígrafes de la “Crónica de la RIC en 2003”, publicada en esta revista en el mes de febrero de 2004 dábamos cuenta de una primera sentencia de este alto Tribunal en relación con los resultados extraordinarios y el FPI. En la actualidad no existe una, sino dos sentencias en el mismo sentido, por lo que el cambio ha de hacerse notar en el futuro próximo. La primera es de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de fecha 21 de junio de 2003. Se trata, como decíamos, de un fallo en relación con el FPI pero, en nuestra opinión, siendo totalmente aplicables las mismas consideraciones a la RIC. Podemos resumirla en que el beneficio extraordinario producido por la venta de un terreno sí es susceptible de acogerse al FPI, a pesar de que en él no se realizaba actividad alguna, ya que se adquirió con beneficios empresariales y, por tanto, para el TS es un activo empresarial.

Como se trataba de un matrimonio que había presentado declaraciones separadas, y la primera sentencia se refería a uno solo de los cónyuges, la segunda no podía tardar mucho. Efectivamente, se produjo el 23 de diciembre de 2003, con un nuevo ponente, pero con los mismos argumentos y resultado final.

El fundamento de Derecho segundo de la segunda sentencia explica el fondo de la cuestión planteada: se trataba de eximir o bonificar la reinversión de beneficios obtenidos por la enajenación de bienes del activo empresarial del sujeto pasivo (nótese la diferencia entre bienes del activo empresarial y bienes afectos a actividades empresariales: los primeros sólo han de estar en el activo, mientras que en los segundos ha de realizarse alguna actividad empresarial), con abstracción de que fuese una sociedad o persona física, ya que todas las normas van en la misma dirección de permitir la ventaja fiscal para la reinversión de beneficios derivados de la enajenación de activos empresariales. Y esto es lo que ocurre en el presente caso, en el que una persona física, que realiza una actividad determinada: la explotación turística de apartamentos, pretende gozar de la reinversión de plusvalías, sin que, según el Abogado del Estado, *acredite, ni siquiera cabe razonablemente presumir, que sean bienes que integran el activo de la explotación empresarial*.

En el apartado C) del fundamento tercero se concretan los hechos y el fondo de la cuestión:

1. El Sr. X, casado en régimen de gananciales, presentó su declaración de IRPF del período 1986, en la modalidad de tributación separada de la de su esposa.
2. La unidad familiar realizó en diciembre de 1986 la transmisión onerosa de un terreno adquirido en 1985, con un incremento de patrimonio de 269 millones de pts.
3. La sociedad de gananciales realizaba la explotación turística de un complejo de apartamentos.
4. A juicio de la Inspección, la dotación del FPI con cargo al incremento referido era improcedente, *ya que las plusvalías obtenidas por las personas físicas por la transmisión de bienes patrimoniales que no sean activo circulante, sean éstos bienes afectos a la actividad empresarial o no, no dan derecho a la dotación del Fondo de Previsión para Inversiones y, por lo tanto, a la exoneración del impuesto.*
5. También, a juicio de la Inspección, el terreno no realizó en ningún momento funciones de activo fijo de la actividad de explotación turística, sin que la manifestación de los obligados tributarios de su intención de edificar un hotel le confiera al terreno la categoría de activo fijo de la explotación turística, y
6. El bien adquirido en 1985 figuraba en la contabilidad como activo fijo afecto a la actividad empresarial.

Con estos ingredientes, el TS es de la opinión de que el análisis de dichos extremos debía hacerse partiendo de que la adquisición del terreno debía considerarse efectuada a costa de la actividad empresarial, sin que hubiera indicios de que pudiera tener origen gratuito. En primer lugar, declara coherente la inclusión del terreno en la contabilidad como activo fijo, por la intención de construir un hotel, aunque en la práctica funcionó como activo circulante, al haberse transformado en efectivo a consecuencia de una operación legítima; y en segundo lugar, manifiesta que el art. 50 del Texto Refundido aplicable sólo exigía que la dotación procediese de los beneficios de la actividad empresarial. Condición que da por cumplida en el presente caso.

Un nuevo argumento, pues, se añade a nuestro tradicional discurso de que el beneficio contable engloba cualquier tipo de resultados que se produzcan en una empresa, el del TS de considerar que un activo es empresarial si ha sido adquirido con fondos empresariales, con independencia de que en él se realice o no una actividad determinada en el momento de la enajenación.

Con este criterio de tan alto Tribunal, las resoluciones del TEARC creemos que han de ser otras; y no nos vale el argumento de que se trata del FPI, ya que en muchas, resoluciones se ha considerado previamente que ambos incentivos fiscales tienen muchos elementos comunes. En una materia tan poco regulada como la RIC, el criterio expresado por el TS en relación con el FPI de que los activos están afectos a una actividad empresarial si han sido adquiridos con fondos empresariales debe sentar precedentes.

#### **4. La Audiencia Nacional: sí a las dotaciones de los profesionales**

En el año 2003 se pronunciaron por primera vez los Tribunales de Justicia sobre las dotaciones de las actividades profesionales: el TSJC negando la posibilidad, y creando gran desconcierto en el colectivo, y posteriormente, en 2004, la AN, reafirmandose en una cuestión que entendía plenamente resuelta por el TS en relación con el FPI. A resultas de este fallo, los profesionales no sólo pueden dotar la RIC desde 1999, sino que lo han podido hacer desde 1994, a pesar de la reiterada negativa de la Inspección de los Tributos, del TEARC y la DGT.

La sentencia es de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2004 (recurso nº 0844/2001) y basa sus fundamentos jurídicos en la sentencia del TS de 24 de enero de 2000, que llega a la conclusión de que existe una total equiparación de los profesionales y de los empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, sin que exista motivo alguno para negarles el acceso al régimen del FPI, por lo que los profesionales con residencia en Canarias podrán acogerse al FPI. Terminaba el TS apostillando que la no aceptación de esta tesis implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley.

Estos dos argumentos, la equiparación total de profesionales y empresarios a efectos de los estímulos a la inversión, y la vulneración del principio de igualdad ante la Ley, son extrapolados por la AN a la RIC con idénticos resultados a los que llegó el TS en el año 2000, añadiendo, además, que las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias respaldan la posibilidad de extender los beneficios de la RIC a los profesionales.

Tanto esta sentencia de la AN de 6 de abril de 2004, como la del TS de 24 de enero de 2000, a la que hace referencia, deben formar parte del día a día de los asesores fiscales y profesionales del derecho tributario a la hora de soslayar cualquier dificultad en el marco de los incentivos fiscales del REF de Canarias, y cuanto más arriba esté el Tribunal, vemos con agrado, que más se tiene en cuenta el peso importante de la Historia en la configuración actual del REF.

Marcan ambas un hito en la interpretación de nuestra fiscalidad y ratifican mi pensamiento de que no se pueden resolver aisladamente las múltiples cuestiones que se plantean en la lectura del art. 27 sin tener en cuenta la filosofía con la que se creó el incentivo, y la imperiosa necesidad de una fiscalidad diferenciada para una región diferente.

#### **5. El TSJC: el revés a los profesionales, la habitualidad en la actividad de arrendamiento y el duro tratamiento de los aspectos formales**

Creo que no ha entrado con buen pie, dicho con todo respeto, el TSJC en la interpretación de la RIC. Su criterio respecto a los profesionales ha sido efímero, al pronunciarse la AN en otro sentido, como vimos anteriormente, y no ha profundizado lo suficiente en la otra cuestión de fondo que se le planteaba, la actividad de arrendamiento, añadiendo la nota de habitualidad, pero sin aclarar definitivamente los requisitos que hay que cumplir

para que dicha actividad se considere económica. Tratamos ambos pronunciamientos por separado, para adentrarnos luego en el sorprendente tratamiento dado a los requisitos formales. Otras materias relacionadas con la RIC (recurso cameral, inmuebles usados, bonificación a la exportación, etc.) han sido también debatidas en este Tribunal, pero sin tanto calado como las que exponemos a continuación.

### 5.1. Los profesionales

Con la aplicación de la nueva Ley del IRPF en 1999 y la consulta vinculante de la DGT de 8 de marzo de 2000, la dotación de la RIC por parte de los profesionales fue pacífica durante varios años, sonando la alarma de nuevo en marzo de 2003. Esta vez era el TSJC, en su sala de Santa Cruz de Tenerife, resolución de 20 de marzo de 2003 al recurso 856/00, sentencia nº 233, el que generaba la más absoluta confusión en esta materia. Juzgaba las dotaciones efectuadas por un profesional a la RIC en los ejercicios comprendidos entre 1994 y 1997, por tanto, en vigor la ley antigua del IRPF, pero el magistrado vio tan claros los argumentos para rechazar la dotación que, incluso, se adentró en el ámbito de la nueva Ley del IRPF de 1998 —cuestión que nadie le pidió— para extrapolar los mismos considerando y afirmar con rotundidad que se daban las mismas circunstancias que en la ley anterior y, por tanto, ¡los profesionales tampoco podían dotar la RIC a partir de 1999!

El magistrado se basaba para rechazar la dotación a los profesionales en tres aspectos que entresacamos de su fundamento de derecho segundo, pero que transcribimos literalmente:

Que el ánimo del legislador (en la Ley 19/1994) no fue otro que el de excluir de la aplicación del régimen de deducción por inversiones a las actividades profesionales.

Que la normativa de la Ley 19/1994 no podía ser eliminada por mor de la equiparación del régimen de actividades profesionales y empresariales que se advierte en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, cuando en su art. 55.2 permite a los contribuyentes por dicho impuesto que ejerzan actividades económicas (concepto que engloba las actividades empresariales y profesionales) efectuar la correspondiente deducción mediante la aplicación de los incentivos y estímulos a la inversión empresarial fijados por el Impuesto sobre Sociedades.

Que es de añadir igualmente que no parece tampoco sea inconciliable la pervivencia del texto del art. 27.9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, después de la promulgación de la Ley del IRPF de 9 de diciembre de 1998, cuyo art. 55.2 equipara las actividades empresariales y las profesionales bajo la denominación común de “actividades económicas”, toda vez que la Ley 19/1994, de 6 de julio, ha quedado, como normativa especial, preservada en su vigencia, en lo que concierne al IRPF, por la Disposición derogatoria única 2ª, 8 de la Ley 40/1998.

He de reconocer que tardamos bastante tiempo en saber de esta sentencia, y cuando fuimos a comentarla al delegado especial de la AEAT en Canarias ya había la Inspección de los tributos encargado un informe a sus servicios jurídicos, pero todo, afortunadamente, quedó en agua de borrajas, ya que, como mandada a encargar, el 6 de abril de 2004, un año y un mes después de la sentencia del TSJC, llegaba la definitiva sentencia de la AN

sobre un caso similar: el de un profesional que en 1994 había dotado la RIC, y que consideró ajustada a Derecho.

## 5.2. La habitualidad en la actividad de arrendamiento

La cuestión que se plantea en la sentencia del TSJC de 11 de mayo de 2004 es la de una entidad que materializa su dotación de la RIC en un local comercial que es posteriormente arrendado, no admitiéndola previamente el TEARC porque no se desarrollaba una actividad económica. En el objeto social se incluye el arrendamiento, pero el TSJC se cuestiona si es suficiente o no, ya que el art. 27 prevé esa modalidad de utilización de los activos, pero siempre que el sujeto pasivo se dedique a través de una explotación económica al arrendamiento.

Explica el TSJC que la parte actora no ha probado que los arrendamientos sean objeto de explotación económica —cuestión que hemos visto en todos los planteamientos realizados por el TEARC y que compartimos— y que tampoco ha contado con un local exclusivamente dedicado a esta actividad ni con una persona empleada. Con esos argumentos hubiese sido suficiente para desestimar el recurso, pero añade algo más que siembra nuevas dudas al respecto: que tampoco *ha demostrado que constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial*. Incide de nuevo en la habitualidad al decir que en los ejercicios de 1996 a 1999 el arrendador no aparece con el carácter de explotación económica habitual. Esta “habitualidad”, no contemplada en el art. 27 de la Ley 19/1994, ni requerida hasta ahora por la Administración tributaria, el TEARC o la DGT, se convierte en el nuevo caballo de batalla para defender la correcta materialización de las dotaciones en bienes inmuebles dedicados al alquiler.

A ella se ha referido el profesor Sánchez Blázquez en un reciente y excelente artículo publicado en el nº 9 de la revista Hacienda canaria, en el que comenta esta sentencia. Dice que una interpretación literal del art. 27 *permite concluir que la materialización de la RIC en bienes posteriormente arrendados sería admisible en la medida en que dicho arrendamiento constituyera una actividad empresarial o una explotación económica. Así lo hace acertadamente de modo inicial el TSJC...*, aunque introduce la necesidad de concurrencia en aquellas de la nota de habitualidad, lo que hubiera requerido una explicación adicional.

Matiza Sánchez que la sentencia introduce el elemento de la habitualidad en el arrendamiento como algo necesario para que pueda estarse en presencia de una actividad empresarial, a pesar de no figurar en el art. 27, y sin que el Tribunal justifique el motivo por el que lo introduce. Aún en el caso de que así fuera, continúa, debería precisarse el sentido en el que debiera entenderse la misma, puesto que podría predicarse en lo relativo a la extensión en el tiempo o a la intensidad en el ejercicio de la actividad.

Compartimos la opinión del profesor y creo que lejos de servir de clarificación en materia tan conflictiva, el primer pronunciamiento del TSJC en relación con la actividad de arrendamiento y la RIC aporta más sombras que luces, añadiendo la indeterminación del concepto *habitualidad*. Siempre habrá un momento, el inicial, en que no se cumpla la habitualidad, pero a partir de ese instante somos de la opinión de que la actividad de arrendamiento, cumpliendo con los requisitos de local y empleado, permite la validez de la materialización de las dotaciones en inmuebles afectos a esa nueva actividad.

Con el análisis y comentarios que hemos hecho en estos apartados sólo puede desprenderse una conclusión cabal: la materialización de la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento es en la actualidad, y seguirá siéndolo en el futuro, una operación con alto riesgo fiscal. Mientras los Tribunales de Justicia no aclaren mejor si es suficiente o no contar con el local y la persona contratada a jornada completa, ni los empresarios, ni los profesionales del asesoramiento tributario sabremos a qué atenernos. Es una pena, que el TSJC no haya aclarado definitivamente la cuestión.

### 5.3. Los aspectos formales

El TSJC ha comenzado a pronunciarse respecto a los considerados requisitos formales sustanciales de la RIC, y lo ha hecho con efectos demoledores para el contribuyente: el hecho de no haber dotado la RIC en contabilidad, aunque se haya presentado la declaración del IRPF o del IS en plazo y se haya materializado correctamente significa la exclusión de la dotación efectuada (Sentencia 845 de 26 de octubre de 2004, Sala de Santa Cruz de Tenerife). Aún más grave es la afirmación del TSJC en otra sentencia: aunque se presente la declaración en plazo con la dotación de la RIC, si se contabiliza la aplicación del resultado después del plazo de prestación, se incumple la normativa y se excluye la dotación realizada, aunque se compruebe que haya sido invertida correctamente (Sentencia 864 de 29 de octubre de 2004, Sala de Santa Cruz de Tenerife). En el caso debatido, el asiento se había efectuado el 31 de diciembre, en vez del 20 de junio, esto es, en el mismo ejercicio, ¡y no olvidemos que el contribuyente había presentado la declaración en plazo!

En una tercera sentencia, también de la Sala de Santa Cruz de Tenerife (nº 789, de 30 de septiembre de 2004) se rechaza también la dotación en su día efectuada, con independencia que estuviese o no correctamente materializada, porque en la sucesión empresarial realizada, la nueva empresa dejó de señalar en los balances la RIC dotada por la primera empresa.

En estos tres casos relacionados con los aspectos formales reconozco que los contribuyentes no han cumplido lo especificado en los distintos apartados del art. 27, siendo merecedores de una sanción, pero en mi opinión, sin que se les tenga que excluir de los beneficios de la RIC, máxime si han efectuado correctamente las inversiones y si han presentado en plazo las correspondientes declaraciones.

## 6. El TEAC, los resultados extraordinarios y los ingresos financieros

Los recursos que han llegado al Tribunal Económico Administrativo Central en relación con la RIC se han saldado con el mismo criterio previamente expresado por la Administración tributaria y por el Tribunal Económico Administrativo Regional. Así ha ocurrido con los resultados extraordinarios y los ingresos financieros.

### 6.1. Los resultados extraordinarios

El 27 de febrero de 2004 se produce la primera resolución que conocemos del TEAC sobre los resultados extraordinarios (resolución nº 00/1879/2003). En lo que ahora nos interesa, se



trata de una sociedad que para financiar la actividad de promoción de naves industriales enajena parte de un terreno, obteniendo una plusvalía. Con la misma, dotó la RIC.

El TEAC dice en uno de los fundamentos de Derecho (el cuarto), después de copiar todo el art. 27 en el tercero, y la Exposición de motivos de la Ley 14/1994, que el acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que *exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales y profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio de mercado, ..., debiendo quedar fuera... los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas.*

Y, en el caso concreto de la venta de los terrenos urbanizados que hizo la entidad, no considera que se den tales predicamentos, sin argumentar razón específica alguna, ya que el propio contribuyente reconocía que la venta de las parcelas no constituía actividad económica, desestimando el recurso.

## **6.2 Los ingresos financieros**

En la misma resolución se analiza la posibilidad de dotar la RIC con ingresos financieros obtenidos por la entidad. Se trata de una entidad que realiza varias actividades: venta de terrenos, captación y venta de aguas, y venta de materiales residuales, obteniendo, además, desde hace más de veinte años, ingresos financieros por letras del tesoro, deuda pública, obligaciones y bonos.

El TEAC ratifica el criterio del TEARC de que con los intereses generados no puede dotarse la RIC. Y lo fundamenta en que son rentas pasivas, que no proceden de ninguna actividad económica realizada por establecimientos situados en Canarias; y que son mantenidos por el contribuyente durante un período de tiempo que sobrepasa la colocación de excedentes de tesorería.

Con esta resolución, el TEAC se suma al criterio reiteradamente manifestado por el TEARC y la DGT de que los ingresos financieros generados por inversiones financieras permanentes no sirven para dotar la RIC. Sólo se pueden beneficiar de la reducción los rendimientos de excedentes de tesorería colocados a corto plazo (máximo un año) y aquellas inversiones permanentes que se entiendan relacionadas con la actividad económica. Entre estas últimas se consideran la participación en filiales en las que la matriz presta funciones de dirección, gestión y control.

## **7. La DGT refuerza sus criterios en 2004 con las consultas vinculantes**

Durante el año 2004 la DGT ha confirmado, una vez más, su sensible criterio respecto a la RIC. Ha tratado más cuestiones que en años precedentes, y algunas de ellas se ven reforzadas por el carácter vinculante de las consultas por aplicación de la nueva Ley General Tributaria. La temática tratada es de todo tipo, y al ser tan extensa hemos clasificado primero las que afectan a la dotación, para seguir con la materialización y la regularización.

### 7.1. Los grupos de sociedades

En la consulta de 3 de marzo de 2004 (0470-04), la DGT insiste en su criterio restrictivo respecto a los grupos de sociedades. Se plantea el caso de una sociedad cabeza de un grupo de sociedades, que realiza todas las compras que posteriormente vende a las filiales, así como todas las inversiones, que son utilizadas por estas últimas. Expresa que la cesión por parte de la consultante del uso de los bienes en que se materialice la RIC a sus filiales, si tiene lugar dentro del plazo de cinco años o de su vida útil si fuera inferior; supondrá un incumplimiento del requisito de permanencia.

### 7.2. La actividad de arrendamiento

En dos contestaciones de 16 de abril de 2004 (nº 1004-04 y 1005-04) y en otra de 14 de septiembre de 2004 (1690-04) vuelve a referirse a los requisitos exigidos por el art. 25.2 de la Ley del IRPF para que la actividad de arrendamientos se considere actividad económica: *por consiguiente, hay que entender, también a estos efectos, que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando, tal y como establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias, para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

En la primera de las consultas también contempla una posibilidad respecto a una práctica que se está realizando en la actualidad: las empresas de promoción inmobiliaria, que al no poder vender todos sus productos pasan a ofrecerlos en alquiler. Estos inmuebles figuraban en la contabilidad de la entidad como existencias comerciales, pasando ahora a ser considerados como inmovilizado material. La materialización de la RIC en estos inmuebles es válida para la DGT —opinión que compartimos— siempre que se cumpla con el artículo 25.2 del TRLIRPF (local más empleado).

En la segunda consulta se trata de una empresa cementera que tiene pensado construir naves industriales en un terreno de su propiedad para destinarlas al arrendamiento. La DGT contesta que el arrendamiento se considerará una actividad económica, y, por tanto, será válida la materialización en las naves para alquilar, siempre que se cuente con el local exclusivo y la persona empleada a jornada completa para su gestión.

Y en la tercera, ante la pregunta de un farmacéutico que tiene la intención de constituir una sociedad que se dedique al arrendamiento, afirma que en virtud de una interpretación sistemática de la norma tributaria, *hay que entender que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad económica cuando, tal y como establece el artículo 25.2..., para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

Confirma pues, la DGT en el año 2004, su criterio anterior de que cumpliéndose los requisitos del art. 25.2 del TRLIRPF por parte del arrendador, la actividad de arrendamiento se considera actividad económica. Y esta reafirmación es importante, ya que el TEARC no ha mantenido siempre la misma opinión.

Otra cuestión notable aclarada por la DGT en consulta vinculante (V0224-04) de 25 de octubre de 2004 es la vinculación entre arrendador y arrendatario. Sabemos que el párrafo tercero del punto 5 del art. 27 señala que: *Los sujetos pasivos que se dediquen, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero*, pero siempre pensé que la vinculación que el legislador prohibía expresamente es la que se da entre quien ha dotado la RIC, y quiere materializarla, y el arrendatario. Y que no era presupuesto suficiente para que la materialización no fuese válida que, sencillamente, existiese vinculación entre arrendador y arrendatario, sino que habría que atender al fondo de la cuestión.

En el caso más sencillo poco hay que objetar: empresario que dota la RIC y la materializa en un inmueble que arrienda a su cónyuge; o entidad que adquiere un local y se lo alquila a un socio. En ambos existe la vinculación que ha querido excluir el legislador; pero ¿qué ocurre en la materialización indirecta?: un grupo de empresarios materializa en títulos de una entidad que invierte el capital en una edificación para arrendar como actividad empresarial a terceros. En mi opinión, en esta casuística pueden darse dos casos diferentes:

- a) Que exista vinculación previa entre quienes han materializado la RIC y la entidad que absorbe los fondos. En este caso habrá que arrendar el inmueble a personas que no estén vinculadas con la entidad arrendadora para que la materialización sea apta.
- b) Que no exista vinculación previa. En este caso, los inversores RIC son exclusivamente socios de la entidad en tanto en cuanto sólo quieren materializar sus dotaciones. La sociedad construye el inmueble y lo alquila a persona vinculada, pero esta vinculación no ha de perjudicar a quienes dotaron la RIC. Así se amplía el horizonte de las posibilidades de la materialización indirecta, posibilitando la financiación de edificios de entes públicos con capital privado a través de filiales.

En el convencimiento de que el legislador sólo había querido excluir los arrendamientos en que existiese una previa vinculación entre los que dotan la RIC y el arrendatario, redactamos una consulta para la ULPGC. El tema ya lo habíamos expuesto anteriormente: se trataba de financiar un edificio, para lo que la Universidad constituía una sociedad aportando el terreno y ampliaba el capital para absorber los fondos RIC. Una vez terminado, el inmueble es alquilado como actividad económica a la propia Universidad. Existe, por supuesto, vinculación entre la sociedad filial constituida y la Universidad, pero no con carácter previo a esta operación entre los que han dotado la RIC y la ULPGC.

Así lo ha afirmado la DGT en la contestación vinculante señalada: la relación de vinculación a tener en cuenta es la que pudiera existir entre los que materializan la RIC y la Universidad, que a priori no existe:

*Por último, el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 exige que, en caso de realizarse la actividad de arrendamiento, no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. La relación de vinculación referida es la que podría existir entre aquellos que estén materializando la RIC y el arrendatario de los bienes. En concreto, en el supuesto planteado, la relación de vinculación a tener en cuenta es la que, en su caso, pudiera existir entre los terceros que materializan la RIC y la entidad*

*consultante. Puesto que no parece existir dicha relación de vinculación, la operación planteada podrá considerarse apta para materializar la RIC, teniendo en cuenta todo lo expuesto y siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.*

### **7.3. Los resultados extraordinarios**

El 15 de abril de 2004 la DGT contesta la consulta 0987-04, relacionada con las actividades de promoción de terrenos y de edificaciones, en el sentido de que el resultado obtenido en ellas sí es susceptible de dotar la RIC. Sin embargo, si profundizamos en su texto, hallamos también el criterio de la DGT en relación con los beneficios extraordinarios obtenidos en la enajenación del inmovilizado: se podrán acoger a la RIC siempre que los activos estén relacionados con el desarrollo de actividades económicas, debiendo quedar fuera los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no lo estén:

*Según los datos aportados en su escrito, la consultante realiza actividades económicas de promoción de edificaciones y de promoción de terrenos, junto con otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, para poder aplicar el régimen contemplado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 será exigible que los resultados, ordinarios o extraordinarios, obtenidos en las transmisiones a que se refiere el escrito de consulta procedan de activos que guarden relación con el desarrollo de las actividades de promoción de terrenos y edificaciones, o con otras actividades económicas desarrolladas por la consultante.*

### **7.4. Los ingresos financieros**

En un tema tan conflictivo y conocido como los ingresos financieros, queremos destacar como positivo el criterio de la DGT en relación con los dividendos obtenidos de filiales: la sociedad dominante, que realiza funciones de dirección, gestión y control de las entidades participadas, puede dotar la RIC con los dividendos obtenidos por sus filiales. Así se señala en la contestación de 14 de octubre de 2003 a la consulta nº 1634-03, criterio importante, ya que aclara una cuestión que también podía devenir en conflictiva, ante la reiterada negativa de la Administración tributaria y del TEARC a que los resultados financieros obtenidos a más de un año puedan destinarse a la dotación de la RIC.

### **7.5. La compensación de pérdidas**

No podemos decir que la DGT haya sido cicatera en la interpretación de este incentivo fiscal, más bien lo contrario, resolviendo cuestiones conflictivas con planteamientos que aluden a la filosofía del REF. Sin embargo, en esta ocasión, no coincidimos con su planteamiento. La cuestión que no resolvió el TEARC en la resolución de 29 de junio de 2004 (apartado 7.g de este artículo), la resuelve la DGT en contestación de 14 de septiembre de 2004: el cambio del conjunto de reservas por el de fondos propios es aplicable al cálculo de la dotación de la RIC solamente a partir del ejercicio 2003:

*Como se expuso anteriormente, hasta la modificación introducida por Ley 53/2002, el elemento de comparación era el nivel total de reservas, lo que impedía toda disminución de las partidas de reservas, aun cuando se destinasen a compensar resultados negativos de ejercicios anteriores y, por tanto, no se traducían en una disminución del nivel total de los mencionados fondos propios.*

*El cambio realizado consiste en eliminar la referencia al nivel del conjunto de reservas para fijar la cautela en el nivel de los fondos propios, de forma que no se impidan movimientos entre las partidas que las integran, sino tan solo los que suponen una disminución de la cifra total de recursos propios.*

Con este criterio, claro está que la DGT interpreta los cambios legislativos no como una aclaración, que es lo que estimamos, sino como una novedad.

## 7.6. Los dividendos

En la consulta de 14 de abril de 2004 (nº 0963-04), la sociedad que la plantea es de la Península, que quiere dotar la RIC con los beneficios obtenidos en Canarias, pero a su vez, repartir dividendos con los beneficios generados fuera de ella, en una cantidad muy superior al de la RIC, ¿cómo afecta el reparto a la dotación de la RIC? Mi criterio es el de dividir en dos los resultados: los obtenidos dentro y fuera de Canarias, y ver qué parte de ellos se quiere repartir. Respecto a los primeros sólo restaríamos la parte proporcional de dotación a la reserva legal y como no se va a repartir cantidad alguna de dividendos, nada más. Aún siendo más estrictos (y también más prudentes), aconsejaríamos restar la parte proporcional de dividendos que se quiera repartir del resultado global obtenido. Maticemos el planteamiento con un ejemplo:

|                                      |                               |
|--------------------------------------|-------------------------------|
| • beneficio generado en Canarias     | 200                           |
| • beneficio generado en la Península | 800                           |
| • reparto de dividendos              | 400 (40% del beneficio total) |
| • cálculo de la RIC:                 | $0,9(200-80-RL-I)$            |

Siendo  $80 = 0,4$  de dividendos sobre 200

RL = parte proporcional de la dotación a la reserva legal

I = parte proporcional del impuesto sobre beneficios

Sin embargo, en la contestación a dicha consulta, la DGT dice que *en este punto la norma no distingue entre categorías de fondos propios, según que procedan o no de beneficios obtenidos en territorio insular canario, por lo que la limitación ha de entenderse en relación con el conjunto de los citados fondos propios, de tal forma que los dividendos a que se refiere el escrito de consulta habrán de ser tenidos en consideración a los efectos previstos en el último párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.*

Siguiendo con el ejemplo arriba planteado, con el criterio de la DGT no podríamos dotar la RIC con cantidad alguna, lo que creo va contra el espíritu del legislador de incentivar la inversión en Canarias:

- cálculo de la RIC según la DGT:  $0,9 (200-400) = 0$

Este tipo de consultas, mal planteadas por el contribuyente, o sin especificar los efectos que pueden darse en las posibilidades teóricas existentes sólo consiguen complicar más las cuestiones y generar nuevas controversias con la Inspección de los Tributos, que tiene así nuevos argumentos para rechazar lo que por lógica sería irrechazable.

### 7.7. El plazo de materialización

En la consulta de 24 de marzo de 2004 (0728-04), la DGT considera que no hay excepciones para el plazo de entrega de una edificación por parte del constructor. El consultante firmó un contrato de compraventa para adquirir un inmueble en construcción, cuya escritura y entrega del edificio debía realizarse en una fecha, pero por problemas de la constructora la fecha se retrasó. La DGT se muestra inflexible, argumentando que la Ley 19/1994 no contempla excepción alguna que permita prorrogar el plazo por circunstancias no imputables al contribuyente.

### 7.8. Los contratos de arrendamiento con opción a compra

En los contratos de arrendamiento con opción de compra, el arrendador no puede disfrutar de la posibilidad de afectar dicho bien a la materialización de la RIC, sino el arrendatario. Este criterio ha sido recientemente refrendado por la DGT en consulta de 3 de marzo de 2004 (nº 0471-04), en que la entidad consultante tiene suscrito desde mediados de 2002 un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre una nave industrial, en que la arrendadora es la entidad promotora de la misma, y se plantea la posibilidad de ejercitar la opción de compra en el año 2003. La DGT responde que sí será materialización válida de la RIC, precisando que en el contrato de opción de compra no debe existir duda razonable de que vaya a ejercitarse, y que el activo se entenderá adquirido en el momento en que se ejercite la opción de compra:

*La norma transcrita no impide que la adquisición de activos tenga lugar en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra. No obstante, será exigible que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar dicha opción, lo que tendrá lugar cuando su importe sea inferior a la cantidad resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Cumpliéndose estos requisitos el activo se entenderá adquirido, a efectos de la RIC, en el momento en el que se ejercite la opción de compra.*

A pesar de la afirmación, encontramos un argumento incongruente en la contestación de la consulta: si el momento de adquisición es cuando se ejercita la opción de compra, para qué se refiere entonces la DGT a que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar la opción de compra. Parece que en una primera instancia se inclina por considerar que el momento de la adquisición es el de la firma de la opción de compra —criterio más lógico—, aunque al final se inclina por la fecha en que se ejercita la opción.

En consulta de 10 de septiembre de 2004 (nº 1707-04) se produce la rectificación. No sabemos si a instancias de la empresa o de la propia DGT, al reconocer la incongruencia de la afirmación anterior: En esta ocasión, responde que el activo se entenderá adquirido

a efectos de la RIC en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor al contado del elemento. Este criterio sí nos parece correcto: en los contratos de arrendamiento con opción a compra, si no existen dudas razonables de que va a ejercitarse la opción, servirá como materialización el importe del bien arrendado. Si en el plazo de la opción, ésta no se lleva a cabo hay un incumplimiento de la normativa aplicable y por tanto habrá que regularizar la RIC. Hemos subrayado la parte del texto que cambia respecto a la primera consulta evacuada.

*La norma transcrita no impide que la adquisición de activos tenga lugar en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra. No obstante, será exigible que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar dicha opción, lo que tendrá lugar cuando su importe sea inferior a la cantidad resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Cumpliéndose estos requisitos el activo se entenderá adquirido, a efectos de la RIC, en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor al contado del elemento. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra, siempre que concurra el resto de exigencias previstas en la norma.*

## 7.9. La permanencia de las inversiones

La DGT ha manifestado su opinión sobre una práctica asidua en 2003 y 2004: la disolución de sociedades transparentes a través de la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002. A pesar del régimen fiscal beneficioso que incentivaba su disolución, el legislador se olvidó una vez más de la existencia de la RIC y nada dijo al respecto. Si una sociedad que ha dotado la RIC se disuelve, incumple con el periodo de permanencia de los activos en que se haya materializado, por lo que hay que regularizar la dotación efectuada. Así lo vimos los asesores fiscales en su momento, aconsejando solamente disolver aquellas sociedades que no habían dotado RIC o que ya habían cumplido con el periodo de permanencia en funcionamiento de los activos.

En la contestación de 15 de abril de 2004 (0986-04) la DGT opinó igual: tanto la transmisión a los socios de los activos en que se materializó la dotación antes de los cinco años de obligada permanencia, como la imposibilidad de cumplir con los compromisos de inversión asumidos con las dotaciones al disolverse la entidad, son motivos de incumplimiento.

## 7.10. La sustitución de las inversiones

El 18 de marzo de 2004 (consulta 0675-04), la DGT manifiesta que también es válida la sustitución de un inmueble antes de los 5 años si se reinvierte el importe de la enajenación en el mismo ejercicio en otro activo fijo. Nos preocupaba este tema y no me había atrevido a afirmar con anterioridad que la sustitución de bienes inmuebles era posible, ya que mi criterio siempre ha estado ligado a la obsolescencia tecnológica de los elementos más afectados por ella: equipos informáticos, maquinaria, incluso vehículos industriales; que en un momento determinado es más rentable prescindir de ellos y adquirir lo último que ofrezca el mercado. Por ello aconsejamos, aún hoy, no sustituir inmuebles por otros a la primera de cambio, sino por una razón lógica desde el punto de vista empresarial, ya que

incluso en la consulta que se plantea a la DGT se especifica que se hace por razones de operatividad:

*La consultante se plantea la posibilidad de sustituir un bien inmueble en el que materializó la RIC, por otro, antes de completar el período de cinco años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994, por razones de operatividad empresarial.*

*...La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, las condiciones del mercado o las necesidades de la actividad productiva aconsejan su sustitución por otros activos que, cumpliendo, una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias.*

*Así, una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC.*

El elemento de activo fijo que, sin embargo, no puede sustituirse antes del término de los cinco años de permanencia obligatoria es la deuda pública adquirida como materialización de las dotaciones. El razonamiento económico sería el mismo que el anterior e, indudablemente, la sustitución de la deuda pública por maquinaria o elementos de activo fijo incorporados al proceso productivo beneficiaría las posibilidades de expansión y crecimiento empresarial, pero somos conscientes de que en la negativa de la DGT de 18 de marzo de 2004 (consulta 0677-04) subyace la lógica protección a los entes públicos y a la financiación privilegiada que reciben a través de la RIC.

### 7.1.1. Los terrenos

En la consulta de 15 de abril de 2004 (nº 0996-04) se plantea si constituye inversión válida la adquisición de una finca rústica. La DGT responde que no, ya que a pesar de que los terrenos seguirán el régimen de los activos nuevos si se consideran accesorios de la construcción que sustente, esto es, cuando la construcción sea lo relevante en el activo final; o cuando constituyan superficies nuevas creadas por la acción humana (bancales o terrenos ganados al mar), no es el caso de una finca rústica adquirida con una edificación sobre ella, que considera activo usado. Para los activos usados exige que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC y que su inversión suponga una mejora tecnológica para la empresa:

*De acuerdo con la información aportada por la consultante, la finca rústica a que se refiere el escrito presentado, junto con la edificación sobre ella construida —activos usados a los efectos de la RIC—, no cumplirían los requisitos anteriormente señalados para ser considerada materialización apta de la citada reserva.*

Idénticos argumentos sirven para rechazar en la contestación de 16 de abril de 2004 (consulta 1004-04) la materialización de un solar adquirido para utilizarlo como almacén al aire



libre, a pesar de su destino como almacén y que para su adecuación se haya incurrido en determinados gastos, tales como los de excavación, abancalamiento, allanamiento y vallado, todos ellos activados de conformidad con la norma contable. Nos parece excesivamente rigurosa esta interpretación de la DGT, ya que el solar está afecto a una actividad empresarial y, con seguridad, será accesorio a cualquier otra edificación que utilice la empresa.

También responde la DGT que no a la pretensión de un escultor para materializar la dotación de la RIC en un terreno donde almacenar sus obras de esculturas. La contestación es de 26 de octubre de 2004 y tiene carácter vinculante. En ella se analizan las dos posibilidades existentes para que un terreno pueda considerarse materialización apta: que sea accesorio a una construcción (y por tanto siga el régimen de los activos nuevos) o se demuestre una mejora tecnológica si es usado. Ni uno ni otro caso se dan, según la DGT, en el terreno adquirido para almacenar las obras escultóricas, por lo que niega la materialización.

### 7.12. Los elementos usados

La DGT manifiesta su opinión sobre un tema que ya había debatido previamente el TEAC: que un inmueble puede ser considerado nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre y cuando los anteriores propietarios no lo hayan utilizado. La consulta es de 14 de abril de 2004 (0967-04) y concretamente dice así: *La consultante, ..., tiene proyectada llevar a cabo la adquisición de un local que, si bien no ha sido adquirido directamente a la constructora, tiene una antigüedad de año y medio. No obstante el local nunca ha sido utilizado y no se encuentra acondicionado (las paredes se encuentran con el material de construcción a la vista, sin piso en el suelo y sin acometidas de luz y agua)*, preguntando si podía ser considerado apto para la RIC. En la respuesta, la DGT dice que el local no ha sido utilizado, ni se encuentra en condiciones de utilización, ya que no está acondicionado, por lo que entiende que no tiene la consideración de usado:

*A la vista de lo expuesto y de conformidad con los datos aportados por la consultante, el inmueble a que se refiere el escrito de consulta no ha sido nunca utilizado ni se encuentra en condiciones de utilización, en la medida que no está acondicionado. En tales circunstancias ha de entenderse que el activo adquirido no tiene la consideración de usado a los efectos de lo previsto por el art. 27.4 de la Ley 19/1994.*

Este mismo criterio es nuevamente expresado por la DGT en dos contestaciones recientes. La de 20 de septiembre de 2004 (consulta nº 1755-04), en que se pretende adquirir una nave en segunda transmisión que no ha sido usada previamente: *a estos efectos, puede considerarse como activo nuevo aquel que sea utilizado o entre en funcionamiento por primera vez, siendo indiferente el hecho de que la adquisición previa haya tenido lugar en una actividad económica o para fines particulares*, pero que ha de ser el contribuyente el que acredite que la inversión cumple los requisitos para ser considerada nueva. Y la de 21 de septiembre de 2004 (nº 1766-04), en que se trata de un local comercial situado en los bajos de un edificio construido en 1998, pero que se encuentra en estructura, sin terminar paredes, techos, suelos e instalaciones sanitarias y eléctricas, es decir, que no ha sido nunca puesto en funcionamiento, ni se encuentra en condiciones de utilización. En tales circunstancias, la DGT entiende que se ha de considerar inversión en activo fijo nuevo.

Y se produce una importante novedad en la consulta vinculante de 13 de octubre de 2004 (V0188-04). Se plantea la inversión en una nave industrial usada a la que se incorpora maquinaria, en la que la DGT sí entiende que puede existir mejora tecnológica. El consultante enuncia una por una todas las mejoras que va a suponer, según su criterio, la inversión en la nave usada:

- Salir del casco urbano para instalarse en un polígono industrial, consiguiendo la licencia de apertura que antes se le denegaba.
- Ganar en espacio físico y contar con una zona de carga y descarga que antes no se tenía.
- Trabajar con energía autógena, que en el lugar anterior estaba prohibido, duplicando la potencia instalada.
- Poder adquirir nueva maquinaria para mejorar la calidad de los productos, que en la nave anterior no se podía instalar.
- Desarrollar en las nuevas instalaciones tres tipos de maquinarias diferentes, patentadas y homologadas por la UE.
- Duplicar el número de personas contratadas.

Después de esta exhaustiva enumeración de las ventajas que ha supuesto la inversión y el traslado, la entidad consulta si la adquisición de la nave usada supone una mejora tecnológica y si es apta como materialización de la RIC. Con estos ingredientes, difícil era la negativa, pero hasta ahora siempre la había dado la DGT. Sin embargo, se produce un importante punto de inflexión, y después de años de reiteradas negaciones contesta que, efectivamente, existe mejora tecnológica y, por tanto, la adquisición de la nave usada es apta para la materialización. El punto en que más se apoya la DGT es que la nave usada adquirida ofrece una utilidad práctica que resulta novedosa y que no era ofrecida por los inmuebles que antes disfrutaba en régimen de alquiler. Concretamente, una nueva zona de carga y descarga, un aumento en la potencia eléctrica instalada, nuevas formas de energía antes prohibida y, sobre todo, la posibilidad de adquirir nueva maquinaria de mayor nivel técnico y precisión, que antes estaba vedada por la altura de la nave antigua. Con todo ello, la DGT intuye que aumentará la calidad y eficiencia de los procedimientos empleados, y siempre que la inversión, anteriormente, no se hubiese beneficiado de la RIC, servirá para la correcta materialización.

Conviene tener en cuenta todas y cada una de las cualidades de esta inversión en una nave usada para demostrar que supone una mejora tecnológica para la empresa.

De todas formas, no lancemos las campanas al vuelo, ya que ese mismo día 13 de octubre de 2004, otra consulta vinculante (V0184-04) niega la validez de la materialización en un local y depósito usados. La consulta explicaba que el local llevaba anexo un depósito, y que no era nuevo, ya que fue adquirido por el vendedor hacía más de dos años. Con ese inmueble se conseguiría optimizar la gestión de la empresa, al disponer de una mayor superficie de almacén; y mejorar el servicio de clientes al estar junto a la sede principal, lo

que supondría ejecutar con mayor rapidez los servicios demandados. La DGT contesta que en estos activos de uso comercial es difícil acreditar la mejora tecnológica, que sería más evidente en el caso de inversión en maquinaria, instalaciones y utillaje, equipos informáticos y elementos de transportes. Habría que acreditar que el inmueble aportase una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, y que además sea de tipo cualitativo, es decir, que consista en un avance técnico, en el logro de una ventaja o en la solución de problemas concretos, y no en una simple expansión de la actividad, denegando la posibilidad de la materialización.

### 7.13. El uso de los inmuebles

En dos nuevas consultas, la DGT matiza el uso de ciertos inmuebles. La primera es de 3 de marzo de 2004 (nº 0471-04), en la que una entidad dispone de sucursales en Madrid, Tenerife y Gran Canaria, y requiere para el ejercicio de sus actividades el constante desplazamiento de sus empleados a diferentes lugares, con el elevado gasto de alojamiento en establecimientos hoteleros. Proyecta la compra de un piso en Gran Canaria para el alojamiento temporal de sus empleados y pregunta si dicha inversión es válida para materializar la RIC. En la contestación, la DGT se limita a expresar con carácter general que para que la materialización sea apta es necesario que el inmueble sea utilizado efectivamente en el Archipiélago y que sea necesario para el ejercicio de las actividades empresariales, y que en la medida en que se den estos requisitos la entidad podrá materializar la RIC en el citado piso, pero que recaerá en el contribuyente la carga de la prueba.

Estamos de acuerdo con la contestación, pero echamos en falta el pronunciamiento concreto en este caso, ya que todos los datos necesarios para su evaluación han sido facilitados por el contribuyente y debería responderse, por ejemplo, que siempre y cuando se acreditara que sólo es utilizado por los empleados en el ejercicio de sus obligaciones, la compra del piso es válida para la materialización.

El 13 de octubre de 2004 la DGT contesta otra consulta relacionada también con la adquisición de un piso para el personal, esta vez con carácter vinculante (V0187-04). Se trata de una empresa que realiza su actividad principalmente en la provincia de Las Palmas, pero que se ha expandido a la de Santa Cruz de Tenerife, realizando su personal continuos desplazamientos a Tenerife. Considera conveniente la adquisición de una vivienda de nueva construcción para el alojamiento ocasional de sus empleados.

La respuesta se produce casi en los mismo términos que la anterior, considerando que al estar situado el activo en el Archipiélago, al utilizarse en él y siendo necesario para el desarrollo de la actividad empresarial, la inversión será válida, pero añadiendo otra obligación: la de probar que, efectivamente, la compra del piso es necesaria, debiendo acreditarse que se fundamenta la decisión de su compra en una reducción de costes y en un incremento de ingresos.

Discrepamos totalmente con este nuevo requisito que se añade a la materialización en una vivienda nueva para uso de los empleados, y que excede de las obligaciones generales que han de cumplir el resto de los activos: que suponga, efectivamente un ahorro para la empresa. Habrá ejercicios en que esta circunstancia se cumpla y en otros no, dependien-

do de la frecuencia de su utilización, pero indudablemente, si está afecto a la actividad, porque sólo la utilizan sus empleados, debería considerarse siempre una materialización válida. Dado su carácter vinculante, habrá que prestar especial importancia a esta nueva exigencia y elaborar, al menos, un estudio de viabilidad económica que demuestre que para un mínimo de estancias previstas, el coste de amortización de la vivienda y los gastos que se ocasionan son inferiores al del alojamiento en un establecimiento hotelero.

#### 7.14. Otros elementos de activo fijo: contenedores y vehículos

En la consulta de 16 de abril de 2004, una entidad dedicada al transporte marítimo entre Canarias y la Península plantea el caso de la materialización en contenedores que son utilizados en el transporte en buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias. En su respuesta, la DGT precisa que los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los del Registro Especial, se entienden situados y utilizados en el Archipiélago, y por consiguiente, *en la medida en que los buques a que se refiere el escrito de consulta cumplan los requisitos expuestos, se entenderán situados y utilizados en el archipiélago, y, consecuentemente, también los contenedores adquiridos para ser incorporados en los mismos, por lo que tendrán carácter de activos aptos para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias.*

Nos alegramos, finalmente, que se haya consultado a la DGT sobre un tema al que nos hemos negado sistemáticamente: la materialización en vehículos de turismo si no están exclusivamente afectos a la actividad empresarial. Estamos hartos de oír que fulanito de tal se compró un "Mercedes" y su asesor fiscal lo afectó a la RIC, y por qué no hacemos nosotros lo mismo. En materia de vehículos sólo creo que es válida la afectación de aquellos que se utilizan exclusivamente en la actividad empresarial y que en el caso de duda, lo más prudente es no afectarlo a la RIC. La misma prudencia parece indicarnos (salvo excepciones, que siempre las hay) que las posibilidades de materialización son inversamente proporcionales al grado de lujo del vehículo, es decir no es lo mismo afectar un Seat Trans, por ejemplo, que un BMW. En el primer caso, difícil es que la Administración exija con todo rigor el movimiento diario del vehículo, dada su clara vocación de estar al servicio de la actividad empresarial, mientras que en el segundo sí que lo hará. Desde mi punto de vista creo que hay vehículos que por sus características tienen vocación de estar siempre afectos a la actividad empresarial, siendo irrelevante su uso parcial con carácter privado (caso de la Seat Trans, por seguir con el mismo ejemplo); mientras que en otros sucede justo lo contrario.

La consulta que comentamos ahora tiene carácter vinculante y es de 13 de octubre de 2004 (V0186-04). La entidad consultante se dedica a la limpieza y mantenimiento de edificios y va a adquirir un turismo nuevo que afectará exclusivamente a la actividad. La DGT responde que en la medida que se demuestre que se utiliza exclusivamente en el desarrollo de la actividad empresarial será materialización válida, y no, si se utiliza privadamente, aunque sea parcialmente:

*En consecuencia, de lo expuesto se desprende que el vehículo de turismo a que se refiere el escrito de consulta, para ser considerado materialización apta de la RIC, habrá de ser utilizado en el ámbito del archipiélago canario y ser necesario para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo. Además, la norma impone que los elementos no sean cedidos*

*para su uso a terceros durante el periodo señalado en el apartado 5 del artículo 27 lo que significa que no exista en grado alguno una utilización privativa del mismo por terceras personas, al margen de la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo.*

*Las circunstancias anteriores habrán de ser acreditadas por la consultante en el supuesto de serle requerido por los órganos competentes de la Administración tributaria.*

### **7.15. La materialización indirecta**

La misma filosofía de las acciones rescatables ha sido aceptada por la DGT en una consulta vinculante muy reciente, de 25 de octubre de 2004 (V0224-04), al considerar válida la materialización de la RIC en la suscripción de acciones sin derecho a voto que van a ser amortizadas al quinto año. Ante esta consulta: *Para financiar dicha construcción se pretende dar entrada en la entidad a terceros que poseen fondos de la Reserva para Inversiones en Canarias mediante una ampliación de capital con acciones sin voto. Estas acciones, una vez transcurrido el plazo de 5 años serán adquiridas por la consultante o amortizadas;* contesta la DGT *que el plazo de cinco años de mantenimiento de las participaciones adquiridas, exigido por la norma fiscal se cumple según se indica en el escrito de consulta, estimando apta la materialización proyectada.*

La aportación “in natura” al capital de sociedades es una vía válida de suscripción, pero esos bienes no sirven como inversión de la participada. Era un tema ya resuelto hace años, pero una reciente consulta de 20 de septiembre de 2004 (nº 1753-04) vuelve a incidir en esta cuestión, respondiendo la DGT en el mismo sentido: *de conformidad con lo expuesto, las participaciones recibidas en contraprestación de la aportación no dineraria realizada por la consultante, servirán como materialización válida a los efectos de las dotaciones de la RIC, siempre que, a su vez, la sociedad participada realice las correspondientes inversiones válidas, en los términos previstos por la letra a) del apartado 4 del art. 27. A estos efectos, no se considerarán como inversiones válidas los inmuebles recibidos en la aportación no dineraria realizados por la consultante, es decir, la entidad participada deberá realizar inversiones adicionales en las condiciones reguladas en la Ley 19/1994.*

En esta consulta también se aporta un dato interesante, que con los bienes aportados (viviendas para arrendar) la entidad participada podrá acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Título VII del TRIS).

En síntesis, en la materialización indirecta no es necesario que la contraprestación por los títulos suscritos tenga que hacerse en efectivo, sino que es válida la aportación “in natura”, pero la sociedad participada ha de invertir en otros activos diferentes a los aportados.

Muchas más notas interesantes aporta la DGT en la consulta de la ULPGC. Nos referimos al proyecto de financiación de un edificio de uso administrativo con fondos RIC: la DGT contesta el 25 de octubre de 2004 (nº V0224-04) a una serie de cuestiones relacionadas con esta temática. A la primera de las planteadas responde que el hecho de que los títulos recibidos a cambio del efectivo entregado sean acciones sin derecho a voto no desvirtúa la materialización de la RIC, siendo una alternativa válida:

*El hecho de que los títulos recibidos a cambio de la entrega de los recursos procedentes de la RIC sean acciones sin derecho a voto no desvirtúa la materialización de la RIC, siendo, por tanto,*

*una alternativa válida, siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos por la norma y, desde un punto de vista mercantil, la inversión realizada se califique como participación en los fondos propios de la entidad A y no como cesión a la misma de recursos propios.*

Sobre las acciones sin voto ya se había pronunciado reiteradamente la DGT en otras ocasiones, añadiendo ahora que, desde un punto mercantil, la inversión realizada se ha de calificar como participación en los fondos propios y no como cesión a la misma de recursos ajenos. Si leemos el párrafo transcrito dice “y no como cesión a la misma de recursos propios”, pero entendemos que quiso decir “y no como cesión a la misma de recursos ajenos”. A este respecto, en mi opinión, las acciones en general sólo se conciben en nuestro ordenamiento mercantil como parte alícuota del capital social, reguladas en el capítulo IV del TRLSA, sin más especificación en las denominadas acciones sin voto que hacer constar esta circunstancia de forma destacada en el título (art. 53.2 del TRLSA). Los artículos 90 a 92 del TRLSA regulan la emisión de estas acciones, así como los derechos preferentes que tienen, remarcando el art. 92.1 que atribuirán a sus titulares los demás derechos de las acciones ordinarias, salvo el del voto. Por su parte, el art. 48 especifica que la acción, en general, confiere a su titular legítimo la condición de socio y le atribuye los derechos reconocidos en la Ley y en los estatutos. En el caso de las acciones sin voto, se sacrifica el derecho al voto en aras a obtener otros beneficios (la obtención de un dividendo mínimo) y una mejor posición en el caso de pérdidas que obliguen a disminuir el capital social.

En cualquiera de las circunstancias previstas en el TRLSA, las aportaciones realizadas por los socios en concepto de suscripción de acciones sin voto figuran siempre dentro del capital social, magnitud ésta plenamente identificada con los fondos propios. Tanto en el modelo de balance aprobado por el vigente PGC, como en el señalado en el art. 175 del TRLSA, figura el capital social como primera partida de los fondos propios.

Desde el punto de vista mercantil no hay duda alguna de que las acciones sin voto forman parte del capital social, esto es, de los fondos propios, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como cesión de recursos ajenos.

En cuanto a que las acciones sean enajenadas o amortizadas en el plazo de cinco años, la DGT responde, sin darle mayor importancia, que *el plazo de cinco años de mantenimiento de las participaciones adquiridas, exigido por la norma fiscal, se cumple según se indica en el escrito de consulta.*

Sobre la segunda de las cuestiones planteadas, la relativa al arrendamiento del bien inmueble que se va a construir, explica como lo ha hecho en infinidad de ocasiones, que la actividad de arrendamiento ha de cumplir con los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF para considerarse una actividad económica, y que se cumplen en este caso, ya que la sociedad dispondrá de un local exclusivamente dedicado a la gestión del alquiler del edificio y de un gerente para dichos fines:

*De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento desarrollada por la entidad A cumplirá los requisitos para tener la consideración de actividad económica, y por tanto, cumplirá lo previsto en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994.*

Finalmente, la DGT aborda la otra parte de la segunda cuestión planteada: que el edificio va a ser arrendado a la Universidad, socia del 50% de la entidad arrendadora. Hemos ya analizado esta respuesta en el epígrafe de la actividad de arrendamientos, pero volvemos a hacerlo brevemente: en el texto de la consulta explicaba previamente que la vinculación que en mi opinión prohibía el art. 27 era la existente entre quién ha dotado la RIC y el arrendatario, y que ésta no se daba en este caso, ya que los suscriptores de las acciones sin voto no tenían vinculación alguna con la Universidad. Así también lo entiende la DGT:

*Por último, el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 exige, que en caso de realizarse la actividad de arrendamiento, no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. La relación de vinculación referida es la que podría existir entre aquellos que estén materializando la RIC y el arrendatario de los bienes. En concreto, en el supuesto planteado, la relación de vinculación a tener en cuenta es la que, en su caso, pudiera existir entre los terceros que materializan la RIC y la entidad consultante. Puesto que no parece existir dicha relación de vinculación, la operación planteada podrá considerarse apta para materializar la RIC, teniendo en cuenta todo lo expuesto y siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.*

Creemos firmemente, que con este proyecto y la consulta vinculante examinada, que proporciona la ansiada seguridad jurídica, son muchas las alternativas de financiación de edificios públicos a través de la RIC. Las inversiones que las entidades públicas podrían afrontar dentro de cinco o seis años, pueden ser realizadas en el presente con los fondos RIC de las empresas, constituyendo también para éstas una atractiva fórmula de consolidar los beneficios fiscales disfrutados.

#### **7.16. Las concesiones administrativas**

No ha existido conflictividad alguna en esta materia —también es cierto que muy poco uso se ha hecho de ella—, ni pronunciamientos en contra del TEARC, y recientemente la DGT nos recuerda que se puede materializar la RIC en concesiones administrativas, no sólo desde enero de 2003, sino también con anterioridad. La consulta es de 15 de abril de 2004 (nº 0992-04) y dice así:

*(A) un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, le ha sido concedida una concesión administrativa de prestación de servicios públicos que se desarrollarán exclusivamente en el archipiélago canario.*

*Posibilidad de que las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago canario puedan ser considerados como activos fijos inmateriales para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.*

*Contestación: (...)*

*Por lo tanto, las dotaciones a la RIC podrán materializarse en concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.*

*Por último conviene señalar que sí es cierto que la norma ha sido modificada con efectos desde 1 de enero de 2003, ha de matizarse que la solución apuntada ya venía sosteniéndose*

*por este Centro directivo con la anterior redacción del precepto, a pesar de que no contemplara de forma expresa como destino de la RIC las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.*

En la actualidad, creo que los cabildos y ayuntamientos canarios han de aprovechar las posibilidades de financiación que brinda la RIC para promover aquellas obras de infraestructura que puedan ser explotadas por particulares en régimen de concesión administrativa.

Esta vía necesita, indudablemente, de un empresario en concreto o de un pequeño grupo de empresarios que se interese económicamente por la concesión, al margen de la RIC, pero será la rentabilidad que esperan obtener y su necesidad de materializar los fondos RIC los que, conjuntamente, posibiliten la decisión inversora. Con otras palabras, el sistema de concesión administrativa no es la mejor fórmula para captar el capital de multitud de pequeñas empresas que hayan dotado la RIC —que lo harán mejor a través de otras posibilidades, como la materialización indirecta (el modelo ULPGC ya analizado)—, pero sí una posibilidad atractiva para un pequeño grupo de empresarios.

## **8. El TEARC y la RIC en 2004**

No han existido grandes novedades en 2004 respecto al criterio del TEARC sobre las cuestiones que se iban planteando, pero sí matizaciones que son convenientes analizar para una correcta planificación fiscal de la RIC. Las hemos ordenado también empezando por las cuestiones que afectan a la dotación, para seguir con la materialización y la regularización

### **8.1. Las sociedades patrimoniales**

Durante el año 2004, se reproducen los mismos argumentos y el criterio reiterado del TEARC de que las sociedades calificadas de mera tenencia de bienes no pueden dotar la RIC con sus beneficios. Para no ser reiterativos señalamos solamente la de 30 de abril de 2004 (reclamaciones nº 35/03389/02 y acumuladas 35/01167/03; 35/01168/03 y desde la 35/01267/03 hasta la 35/01270/03), en que una entidad se dedica al alquiler de locales industriales, pero se le deniega la dotación a la RIC realizada porque no ejerce actividad económica alguna y debe ser calificada como sociedad de mera tenencia de bienes.

### **8.2. La actividad de alquileres**

Durante el año 2003 el TEARC insistió en su planteamiento que para que hubiese una actividad económica no bastaba cumplir con los requisitos de local y empleado (art. 25.2 LIRPF), pero en las últimas resoluciones de 2004, parece que vuelve a su criterio inicial, el de considerar ambos requisitos de local y empleado como objetivos, aunque también ha reforzado sus argumentos con una reciente resolución del TEAC y otra del TSJC, que comentamos brevemente.

De 2004 traemos a colación tres nuevas resoluciones relacionadas con los alquileres, donde en las más recientes notamos una marcha atrás del TEARC en la consideración de los requisitos del art. 25. 2 del TRLIRPF, en el sentido de volver a considerarlos como obje-



tivos, reforzando ahora sus planteamientos con la nota de "habitualidad" que pone de relieve el TSJC el 11 de mayo de 2004; y en la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004, que especifica qué es o qué debe ser una actividad económica a efectos de la RIC. Ambas pasan a ser sistemáticamente invocadas en las nuevas resoluciones relacionadas con la materialización en inmuebles destinados al arrendamiento.

La primera de las resoluciones que analizamos es de 30 de abril de 2004 (35/03389/02 y acumuladas 35/01167/03; 35/01168/03 y desde la 35/01267/03 hasta la 35/01270/03) en la que una entidad se dedica al alquiler de naves industriales, figurando dicha actividad en su objeto social, pero siendo considerada por el actuario como sociedad de mera tenencia de bienes. El recurso al TEARC se plantea con el argumento directo de que el art. 27 no excluye a las sociedades de mera tenencia de bienes, por lo que pueden dotar la RIC, sin entrar en la discusión de si efectivamente la actividad de alquileres podría considerarse o no una actividad económica.

Planteada así la defensa, se pierde la oportunidad de conocer qué reparos pondría el Tribunal a la actividad de alquileres que desarrolla el contribuyente, centrándose el fondo de la cuestión en si una sociedad de mera tenencia de bienes puede o no dotar la RIC, y una vez más el TEARC la rechaza categóricamente.

La segunda es de 28 de octubre de 2004 (reclamación nº 38/1291/03), en la que una entidad dedicada a la construcción de naves recibe alquileres y enajena dos solares. Con el beneficio obtenido en la enajenación, tanto la Inspección de los Tributos como el Tribunal, consideran que no se puede dotar la RIC, cuestión que analizaremos en su apartado correspondiente, pero tampoco con los alquileres recibidos. Con los datos del expediente, el TEARC opina que se dan las circunstancias, respecto a los alquileres, de considerar a la empresa como entidad de mera tenencia de bienes, añadiendo que además no ha quedado probada la existencia de local para el ejercicio de la actividad de arrendamiento ni de persona empleada a tales efectos. Es en esta resolución cuando parece que el Tribunal se aparta de su anterior criterio sobre la presunción *iuris tantum* de estos dos requisitos, pasando a explicar que de conformidad con el art. 40.2 de la anterior Ley del IRPF y el 25.2 de la actual, el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial únicamente si se dan las circunstancias reflejadas en dichos artículos. Elimina, pues, la coletilla que explicamos en la Crónica de 2003 de que aún cumpliéndose los requisitos de local y empleado no tenía que ser calificada la actividad de arrendamiento como económica.

No es un hecho aislado, ya que también lo apreciamos en la siguiente resolución, pero tampoco se desdice abiertamente de su anterior opinión. Si así fuera, el TEARC se equipara, al fin, a la doctrina más extendida y al criterio de la DGT sobre la calificación de los requisitos del art. 25. 2 del TRLIRPF como objetivos.

Finalmente, en la reclamación nº 38/277/03, se plantea el caso de una sociedad que no alquila uno o dos pisos, que ya sabemos que el Tribunal ha considerado reiteradamente que no exigen una organización empresarial para su gestión, sino ¡48 apartamentos! Aún así se rechaza la posibilidad de que con los beneficios obtenidos en los alquileres se pueda dotar la RIC. Uno de los factores que han influido en la negativa es que el arrendatario es solo uno, una sociedad, pero el determinante es que ha realizado la actividad sin personal alguno.

Vuelve a citar en los fundamentos jurídicos la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004 y la del TSJC de 11 de mayo de 2004, y añade la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2001. En esta última, la AN es concluyente ante el caso de una sociedad que se dedica al arrendamiento, sin que haya acreditado tener organización e infraestructura a su servicio, ni personal empleado: se limita a detentar la titularidad de activos.

El TEARC vuelve a citar y transcribir los artículos 40.2 y 25.2 de las dos leyes del IRPF, sin que aluda para nada a su consideración como presunción *iuris tantum*, pareciendo aceptar que son requisitos objetivos. Concluye, finalmente, *que durante los ejercicios inspeccionados la entidad ha venido dedicándose exclusivamente al arrendamiento de inmuebles y, ello, por cesión de los 48 apartamentos de su propiedad a una única entidad.*

### 8.3. Las Comunidades de agua

El hecho de que la actividad económica la realice la Comunidad de Aguas, que tiene personalidad jurídica, le permite dotar la RIC, pero no al comunero; situación inversa a la que existe en las comunidades de bienes. Si la Comunidad de Aguas no ha dotado la RIC, nos encontramos que los comuneros tampoco podrán dotarla, ya que las rentas que han de imputarse tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario y no rendimientos de una actividad económica. Todo un galimatías que explica, recientemente, el TEARC en resolución de 29 de octubre de 2004 (reclamaciones nº 35/00774/03 y 35/00775/03), para llegar a la conclusión de que la Comunidad de Aguas es quien puede dotar la RIC y no los comuneros.

La consideración de rendimiento de capital mobiliario por las ventas de aguas propias también lo puso de manifiesto el TEARC en la resolución de 24 de febrero de 2003 (reclamación nº 38/1106/01), en la que el contribuyente sufre en sus bolsillos el doble tratamiento que se hace de las comunidades de bienes y de las comunidades de aguas. Era comunero de ambos tipos de comunidad. La primera dedicada a la actividad agrícola, y la Inspección y el TEARC le rechazan la RIC dotada con los rendimientos agrícolas porque no lleva contabilidad propia, sólo la lleva la Comunidad. En la segunda, se la rechazan también porque los rendimientos de aguas tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario: ¡como para volver a dotar la RIC!

### 8.4. Las uniones temporales de empresas

Desde el punto de vista fiscal, la tributación del impuesto de beneficios se da en sede de los miembros de la UTE, satisfaciendo cada uno el IS resultante de anexionar a sus resultados la parte proporcional del resultado de la UTE. Si el beneficio contable ya engloba estos resultados, no hay por qué hacer ajuste de tipo alguno. No dice lo mismo el impuesto del IS, complicando en la práctica la liquidación con ajustes en la base imponible.

Al mismo razonamiento, por otros derroteros, llega el TEARC en una resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/02230/01): la UTE no puede dotar la RIC, sino sus empresas miembros. El argumento principal es que si bien la UTE debe formalizar sus propias cuentas anuales, determinando un beneficio o pérdida, no cabe hablar de una distribución del resultado, ya que éste se integra en cada una de las contabilidades de sus miembros. Y se adentra el Tribunal en esta cuestión después de tener ya resuelto el recur-

so por la vía de la prescripción alegada por el contribuyente, dando muestras, de nuevo, de su voluntad de resolver cuestiones que no ha aclarado suficientemente el legislador; lo que agradecemos repetidamente en este artículo.

### 8.5. Los resultados extraordinarios

Nos preguntábamos qué pasaría cuando el TEARC tuviese conocimiento de las dos sentencias del TS que comentamos respecto a los resultados extraordinarios y el FPI. La respuesta ahora la sabemos: absolutamente nada. Su criterio sigue siendo el mismo. Y si afirmamos con tanta rotundidad es en base a dos nuevas resoluciones del año 2004.

La primera es de 28 de julio, reclamación nº 38/355/03, en la que una sociedad dedicada a la autoconstrucción, agricultura y alquiler de sus instalaciones enajena en 1999 dos fincas rústicas, obteniendo un beneficio de más de 400 millones de pts. El actuario rechazó la dotación efectuada porque el resultado de la actividad ordinaria era negativo y sólo la venta del inmovilizado había generado beneficios, sin que las dos fincas estuviesen afectas a la agricultura ni a ninguna otra actividad. El TEARC fue de la misma opinión, argumentando que la reducción se aplica a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la RIC de la parte del beneficio obtenido en el mismo período, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. Ello quiere decir que este estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que sólo deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas.

En este caso concreto, el TEARC entendió que el beneficio provenía de la mera titularidad de activos, no del ejercicio de una actividad económica, por lo que desestimó el recurso:

*Resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la reserva para inversiones en Canarias fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.*

Tanto en esta resolución como en la siguiente, el Tribunal adorna sus fundamentos con la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004, en la que se dice que la Ley 19/1994 se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas, beneficiándose de la RIC solamente las ganancias obtenidas en la realización de actividades que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos y no los que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con actividades económicas.

La segunda resolución que analizamos es de 28 de octubre de 2004, reclamación nº 38/1292/03, en la que una entidad se dedica a la construcción de naves industriales para su alquiler; y para financiar la actividad enajena dos solares. La primera venta fue en 1998 y la segunda en 1999, acogiéndose los beneficios de ambas operaciones a la RIC. Tanto la Inspección de los Tributos como el TEARC rechazaron tal posibilidad.

Los argumentos para impedir la dotación son los mismos que en la resolución anteriormente analizada: se trata de simples operaciones de venta que nada tienen que ver con la actividad económica que realiza la entidad, y el beneficio obtenido no procede de una actividad económica, sino de la titularidad de activos no relacionados con tales actividades.

### 8.6. Los ingresos financieros

Por el camino de excluir los rendimientos de las inversiones financieras a largo plazo podemos llegar a algo tan curioso como lo planteado en la resolución de 26 de noviembre de 2003 (reclamación 35/2674/02 y acumulada 35/2675/02): ¿los intereses de la deuda pública en que se ha materializado la RIC han de excluirse de la dotación? Sobre la marcha responderíamos categóricamente que no, no sólo por nuestro planteamiento general de que todos los ingresos generados son susceptibles de acogerse a la RIC, sino también por el específico de que estos títulos han sido adquiridos para consolidar un ahorro fiscal. Es incuestionable que el impuesto sobre beneficios es un componente más a la hora de determinar el beneficio, por lo que dichos activos financieros están siempre relacionados con la actividad económica y contribuyen decididamente a obtener un mayor resultado empresarial vía ahorro de impuestos.

Sin embargo, el TEARC responde que no: que los intereses obtenidos por la deuda pública canaria no se hallan afectos a actividad empresarial alguna y que, por tanto, no son aptos para dotar la RIC. Su fundamento principal es que la adquisición de estos títulos no se efectúa porque sean un elemento patrimonial necesario en el desarrollo de la actividad empresarial, sino por razones de rentabilidad financiera-fiscal.

El mismo planteamiento sirve para excluir en la propia resolución los intereses generados por un préstamo concedido a una sociedad vinculada, y los obtenidos por cédulas hipotecarias: ninguno de estos activos, considera el Tribunal, que están afectos a la actividad económica.

### 8.7. La compensación de pérdidas

En la resolución de 29 de junio de 2004 (reclamación nº 35/02504/02 y acumuladas 35/02725/02 y 35/03290/02), el representante del contribuyente alega que el cambio de diciembre de 2002 (recursos propios en vez de conjunto de reservas en el apartado 2 del art. 27) no es más que una aclaración, pues si se hubiese cambiado el contenido de la Ley, hubiera requerido la notificación de la Comisión Europea, lo cual no se hizo. Este criterio, que es el que siempre hemos defendido, merecía una respuesta, pero el Tribunal no lo hizo. Resolvió el expediente por otros derroteros, afirmando que la cantidad destinada a la compensación de pérdidas no puede servir simultáneamente para compensar y dotar la RIC:

*Como podrá observarse, según lo expuesto, en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades devengado contable deben excluirse la compensación de bases imponible de ejercicios anteriores, tal como ha hecho la Administración.*

*Por otra parte la sociedad en el reparto de beneficios ha destinado a compensar pérdidas de ejercicios anteriores 6.403.066 ptas. (38.483,2€) cantidad que obviamente no puede servir*

*para dotar la RIC ya que independientemente de cualquier otra consideración la misma no puede servir simultáneamente a dos finalidades distintas.*

### **8.8. Las ampliaciones de capital con cargo a la RIC**

Antes de la reforma legal que propició el cambio de la expresión “conjunto de las reservas” por “fondos propios”, la ampliación del capital social con cargo a reservas voluntarias o estatutarias sí suponía una disminución del volumen de reservas, por lo que afectaba — en la interpretación literal que venía haciendo la Administración— a la RIC. El TEARC así se manifestó el 11 de marzo de 2004 (reclamación nº 38/679/02): las cantidades retraídas de las reservas para ampliar el capital social se han de considerar como beneficio distribuido a la hora de dotar la RIC.

*SEXTO: Resulta cierta la afirmación de la reclamante respecto de la Ley 19/1994, en cuanto que una de sus finalidades que se instrumentaliza con determinadas medidas a lo largo de parte de su articulado, es la de potenciar la inversión en Canarias con cargo a los recursos propios de los empresarios, sin embargo, la letra de la Ley mencionada resulta meridiana: como la norma entiende que son beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la legal, cualquier detracción de las mismas, afirma, ha de considerarse beneficio distribuido a los efectos del cálculo del límite máximo de dotación a la reserva para inversiones en Canarias. Ello es así por que si la norma hubiera querido especificar las excepciones en función del destino de las reservas disminuidas, lo habría hecho. Lo que es evidente es que esta Sala no puede adoptar el criterio de la interesada, que supone cambiar el sentido propio de las palabras contenido en el inciso "Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas", cuando el tenor literal de éstas resulta claro, so pretexto de atender al espíritu y finalidad de la norma.*

### **8.9. Las dotaciones a la reserva legal**

En la resolución de 28 de mayo de 2004 (reclamación nº 35/02390/02 y acumulada 35/02391/02) el TEARC se plantea una cuestión de libro: la entidad dotó la reserva legal, pero por mayor importe que el obligatorio, ya que había alcanzado el 20% del capital social. En mi criterio, las cantidades contabilizadas en la reserva legal que exceden del quinto del capital social tienen la consideración de reservas de libre disposición, por lo que dotarla una vez alcanzado ese nivel no ha de afectar al cálculo de la RIC. Sin embargo, el criterio del Tribunal es todo lo contrario: aunque se haya dotado la reserva legal por mayor importe que el obligatorio, hay que considerarlo beneficio distribuido para calcular la RIC:

*Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptaran el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.*

*Según la transcrita norma, a efectos del cálculo de la dotación a la RIC de los beneficios no distribuidos deben excluirse las cantidades destinadas a nutrir las reservas legales sin límite alguno, y ello además resulta lógico dado que un mismo concepto no puede servir a la vez a dos fines diferentes.*

*Por otra parte, la RIC es una reserva que debe constar en el balance de la sociedad con absoluta separación de la Reserva Legal y título adecuado; procede en consecuencia desestimar las reclamaciones.*

A pesar de este planteamiento, basado exclusivamente en la literalidad del art. 27 y no en su conexión con el TRLSA ni en la filosofía del incentivo, en resolución de 30 de junio de 2003 (reclamación 35/2849/00 y 35/2850/00 acumulada) resuelve brillantemente una cuestión que no me había planteado anteriormente: una entidad amplía el capital social en un ejercicio (con la consiguiente obligación de seguir dotando la reserva legal, aunque hubiese llegado al 20% del capital anterior) y consigue su inscripción definitiva en el Registro Mercantil en el ejercicio siguiente, ¿en qué ejercicio hay que dotar la reserva legal? La respuesta del Tribunal es en el ejercicio en el que se inscribe la ampliación, no en el año en que se elevó a público, corrigiendo la estimación realizada por la Inspección de los Tributos.

#### **8.10. El cálculo de la dotación**

El 27 de febrero de 2004 (reclamación 35/181/02 y 35/2331/02) el TEARC afirma que el importe de la regularización de la RIC de un ejercicio anterior no puede ser considerado como diferencia permanente en el año en que se incoa el acta de regularización. Me alegra saber que en una cuestión teórica como la analizada, difícil de resolver si no se domina la práctica contable, el Tribunal haya coincidido con nuestros planteamientos.

La misma cuestión, con idéntico resultado, se analiza en la resolución de 30 de abril de 2004 (reclamación nº 35/00772/02), basándose el TEARC en que la Inspección no justifica por qué considera una diferencia permanente el importe del acta incoada.

Para mayor claridad en cuestión tan árida, podemos ayudarnos de un ejemplo para extraer la conclusión en esta materia: el acta incoada en 2005 de la regularización de la dotación de la RIC del año 1999 en el ejercicio 2003 no puede afectar al cálculo de la dotación efectuada en 2003, sino que será un mayor gasto contable en el año 2005.

#### **8.11. El plazo de la materialización**

El TEARC insiste en su planteamiento de siempre, y en la resolución de 11 de marzo de 2004 (reclamación nº 38/679/02), entiende que la adquisición de un solar que no se construye y termina la edificación en el plazo de los cuatro años no es materialización apta, ya que con los datos de compra, licencia, encargo del proyecto, etc. no hubo la debida antelación:

*Habiendo finalizado el plazo para materializar el 31 de diciembre de 1998 y de 1999, (para las dotaciones realizadas con cargo a los beneficios de 1994 y 1995, respectivamente) es el 11 de febrero de 1998, a menos de un año para el vencimiento de dicho término con relación a la dotación de 1994, cuando se adquiere el solar sobre el que se va a realizar la construcción de, según palabras (sin prueba alguna que las acredite) de la reclamante: "una planta industrial compleja", lo que desde luego, si ello fuera cierto, hubiera requerido efectuar la adquisición del solar con un margen de tiempo mayor para garantizar el cumplimiento del término señalado por la norma.*

### 8.12. El plazo de entrada en funcionamiento

También se reitera en su criterio, ya clásico, de que el plazo de entrada en funcionamiento es el mismo que el de la materialización. En resolución de 11 de marzo de 2004 (38/679/02) se pronuncia en igual sentido: en el mismo plazo de adquisición, las inversiones han de entrar en funcionamiento. Con esta resolución, este tema se da ya como zanjado, argumentándose en los fundamentos de Derecho que los activos adquiridos no han entrado en funcionamiento en el plazo marcado por la ley:

*Si a esto se une que el contrato de encargo de trabajo se realiza al término del plazo (1999) y que tanto el presupuesto de ejecución del proyecto, como la solicitud de fijación de las alineaciones y el contrato de ejecución de obra se realizan vencidos con creces los tres años que marca la Ley, y que es en 2002 (dos años y medio después) cuando la construcción está finalizada, forzoso es concluir en la desestimación también en este extremo de la presente reclamación, al considerar este Tribunal que, si bien el plazo de tres años marcado por la ley para materializar se ha respetado, los activos adquiridos no han entrado en funcionamiento, sin que, por otro lado, y por lo dicho en el párrafo anterior, concurren las circunstancias que, de modo excepcional, señala la Dirección General de Tributos, eminentemente objetivas y que no dependen de la voluntad del inversor.*

Habrà que seguir esperando a que se pronuncien los Tribunales de Justicia sobre si el plazo de entrada en funcionamiento es el mismo de la materialización.

### 8.13. El período de permanencia de las inversiones

La permanencia en funcionamiento se ve alterada por la inactividad de la empresa, de tal forma que si en un momento antes del periodo de los cinco años la empresa no desarrolla actividad alguna, los activos fijos en los que se ha materializado la RIC han dejado de estar en funcionamiento, incumplándose el mandato legal. Así opina el TEARC en una resolución de 2003 y otra de 2004. La primera es de 27 de febrero de 2003 (reclamación nº 38/1759/01 y 38/1760/01) y en ella se trata no solo la inactividad de la entidad, sino que en un momento antes de los cinco años se transmitió el inmovilizado afecto a la RIC, alegando la empresa en su defensa, sin que le sirviera de nada, que fueron objeto de una depreciación acelerada:

*Por lo tanto, la cuestión es, no tanto como alega el reclamante (justificar las inversiones realizadas al objeto de materializar la reserva para inversiones en Canarias o las inversiones afectas a la deducción por inversiones) sino acreditar el mantenimiento en el patrimonio social de las que dice efectuadas.*

*En este sentido, resulta evidente que la propia interesada ha alegado (sin negarlo con posterioridad) la transmisión, en 1998, de los elementos del inmovilizado afectos tanto a la deducción por inversiones como a la reserva para inversiones en Canarias, en la parte hasta entonces materializada. Por otro lado también se sostiene el cese en la actividad de la entidad, por lo que ésta ha entrado en un proceso liquidatorio que básicamente, como se sabe, consiste en la realización de los bienes y derechos sociales y en la cancelación de deudas.*

*Por tanto es palmario el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones exigido por las normas anteriormente transcritas, sin que hayan pasado de ser meras afirmaciones las relativas a la depreciación acelerada de los bienes adquiridos.*

En la segunda de las resoluciones, de fecha 29 de junio de 2004 (reclamación 35/02508/02 y acumulada 35/02509/02), se analiza un caso similar; en el que la sociedad alterna periodos de actividad e inactividad en los cinco años de permanencia obligatoria de los activos en funcionamiento. Aunque después de la inactividad volvió a estar en activo, el TEARC entiende que ha incumplido el requisito de permanencia:

*SEXTO: En cuanto al ejercicio de regularización de la RIC, el apartado 8 del artículo 27 dispone que “el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma”*

*En el presente caso el requisito controvertido es el de permanencia en funcionamiento en la misma empresa del sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior (apartado 5 artículo 27), siendo obvio que el mismo se incumple con el cese de la actividad lo cual ocurre en el ejercicio 1998, en el cual debe regularizarse la situación tributaria y así lo ha hecho la Inspección.*

#### **8.14. Bienes usados**

A finales de 2003, el TEARC continuaba con sus mismos planteamientos respecto a los activos usados. Lo podemos ver en la resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/2298/01 y 35/2299/01) en que una entidad adquiere un almacén en planta baja que con anterioridad había utilizado como local de negocio en régimen de arrendamiento. La Inspección entiende que no ha acreditado que suponga una mejora tecnológica al ser un bien usado, y el Tribunal le da la razón, ya que el reclamante no acredita que el almacén vaya a producir una mejora tecnológica en la actividad de comercio que realiza. Insiste en que quizás se mejore la atención al cliente y el servicio de venta, pero eso no es mejora de la calidad del bien o servicio; tampoco se consigue una disminución del coste de producción, ya que es una empresa de distribución y no de producción.

En esta y otras resoluciones también el TEARC explica cómo habría que acreditar la disminución del coste individual de producción, no bastando los datos de la contabilidad financiera, sino que habría que resaltar la economicidad, previa reclasificación de los costes de aprovisionamiento, de producción, comercial y administrativa. En síntesis, a través de una contabilidad de costes

#### **8.15. Aspectos formales**

En resolución de 29 de marzo de 2004, el TEARC se reafirma en la interpretación de que la dotación y el mantenimiento de la RIC en los balances y contabilidad es un requisito sustancial, mientras que no lo es la separación de cuentas y el título que se de a la que comprenda la RIC:

*Octavo: En cuanto a los aspectos contables de la RIC, la Ley 19/1994, de modo expreso en el apartado 3 del art. 27, condiciona el ejercicio del derecho al beneficio fiscal al requisito de que figure en los balances con absoluta separación y título adecuado.*

*Teniendo en cuenta que, según se dispone en el propio apartado 3, la Reserva es indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa, es requisito sustancial el que la Reserva figure en los sucesivos balances, sancionándose su incumplimiento a tenor de lo apar-*



tado 8, con la pérdida del beneficio fiscal, mientras que los requisitos de absoluta separación del resto de las cuentas del Pasivo y con título adecuado tienen un claro matiz adjetivo o formal dada la flexibilidad del Plan general de Contabilidad en este aspecto, y se justifican básicamente como medida de seguimiento y control de la Reserva por parte de la Administración, cuyo incumplimiento, por tanto, si bien constituye una clara negligencia no debe conducir a la pérdida del incentivo fiscal, lo cual por otra parte sería desproporcionado, sin perjuicio de la incoación del expediente sancionador por infracción tributaria simple.

En el año 2003, resolución de 24 de septiembre (reclamación nº 35/2419/01), el TEARC también rechazó una declaración complementaria que aumentaba la dotación realizada en su momento, porque se sabe que el acuerdo originario de aprobación de los resultados no contenía el aumento de beneficios de la complementaria:

*En el presente caso nos encontramos ante una declaración complementaria presentada fuera de plazo, sin que se aporte ningún dato sobre el depósito de cuentas pero en todo caso se sabe que el acuerdo originario de aprobación de resultados no contenía el aumento de beneficio de la complementaria, aspecto material o de contenido del documento. La consecuencia es que la dotación complementaria a la RIC se hizo fuera de plazo y no sirve; procede en consecuencia desestimar las alegaciones en este punto.*

La lectura del párrafo transcrito nos lleva a una conclusión personal: las declaraciones complementarias con mayor dotación de la RIC son válidas únicamente cuando la anterior declaración no refleja la realidad del reparto que determinó el órgano social competente. Dicho de otra forma, si la Junta acordó la aplicación del saldo aprobado de Pérdidas y Ganancias por importe de 100 y una dotación de 80 a la RIC, y se presentó una declaración del impuesto con una dotación de 60, será válido el procedimiento de presentar una declaración complementaria con la dotación de 80. No obstante, no servirá para la dotación de la RIC el que se presente una declaración complementaria con un nuevo beneficio de 150 y una dotación de mayor importe de las 80 aprobadas por la Junta.

Sí hemos notado una sensibilidad distinta frente a la declaración fuera de plazo de la declaración del impuesto en la resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/2419/01). El TEARC se refiere a la fehaciencia requerida para justificar la dotación y el momento en que se hizo, sirviendo, normalmente, el depósito de cuentas en el RM y la presentación de la declaración en plazo, pero que pudiera ocurrir que el depósito se realice en plazo, pero no la declaración del impuesto, y a la inversa, sirviendo ambas posibilidades para acreditar el momento de la dotación. Es la primera ocasión, que conoczamos, que el Tribunal admite que la declaración fuera de plazo no tiene por qué invalidar automáticamente la dotación.

Este criterio sí coincide con el que habíamos expresado: la presentación fuera de plazo no tiene por qué invalidar la dotación efectuada de la RIC, siempre y cuando se pueda demostrar con otros medios. La constancia de la dotación en el libro de actas, o en la contabilidad, o en las cuentas anuales, sería suficiente para justificar la dotación y el momento en que se hizo, sin que intervenga el hecho de que la presentación del impuesto con la dotación se hiciera fuera de plazo. En caso contrario, que no se pueda acreditar con el libro de actas, con las cuentas anuales o con la contabilidad, será suficiente con que figure en la declaración del impuesto, siempre y cuando se haya presentado en plazo.

El mismo planteamiento respecto al depósito de las cuentas anuales y al diligenciado de los libros de contabilidad es mantenido por el TEARC en resoluciones de 24 de septiembre de 2003 (nº 35/2419/01), 29 de enero de 2004 (nº 38/609/02) y 29 de marzo de 2004: no tiene por qué invalidar la dotación de la RIC efectuada si puede demostrarse con otros medios.

En mi opinión, la presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil fuera de plazo, o su no presentación; y el diligenciado fuera de plazo de los libros de contabilidad o su no diligenciado, son las cuestiones formales que mejor se han resuelto para el contribuyente, pero sin olvidarnos de la obligación de demostrar la dotación y el momento en que se realizó por cualquier otro medio. Uno de ellos es la presentación en plazo de la declaración del impuesto con la dotación (IS) o la deducción de la cuota efectuada por ese concepto (IRPF), pero no el único. En sentido contrario, mantenemos que la presentación fuera de plazo de la declaración del impuesto no tiene por qué invalidar la dotación efectuada, siempre que se pueda, también, probar la dotación y el momento en que se efectuó por cualquier otro medio.

### 8.16 Compatibilidades de la RIC: la bonificación por producción

En la resolución de 27 de noviembre de 2003 (reclamación nº 38/359/02), se trata un caso en el que el contribuyente intenta delimitar qué parte del beneficio total obtenido dota a la RIC, para destinar el resto a la bonificación sobre la producción. Los cálculos no salen iguales a los que aplicó la Inspección, y el TEARC explica la forma de cálculo:

*Resulta claro, tras la lectura de los preceptos anteriores, que la base del cálculo de la bonificación es la parte de la cuota correspondiente al importe del rendimiento derivado de la venta de los citados bienes corporales, en el bien entendido, de que esta parte de la cuota, se habrá obtenido por aplicación del tipo de gravamen correspondiente, al beneficio total derivado de su ejercicio, reducido en la parte que proporcionalmente corresponda de la dotación a la reserva para inversiones realizada (supuesto de haberse calculado ésta de forma correcta como es el caso) y no, reducido en la parte que el sujeto pasivo "decida" que corresponde...*

Resolviendo el mismo supuesto planteado al Tribunal, los cálculos que nos salen coinciden, esta vez, con los de la Administración: la bonificación del 40% (hoy del 50%) la aplicamos sobre los rendimientos de la producción al tipo de gravamen resultante después de aplicar la RIC:

|                       |                                       |
|-----------------------|---------------------------------------|
| Beneficio actividad A | 132.567.847                           |
| Beneficio producción  | 76.234.032                            |
| Beneficio total       | 208.801.879                           |
| RIC                   | 140.913.996                           |
| BI                    | 67.887.883                            |
| X 0,35                | 23.760.761 (11,38% s/ 208.801.879)    |
| Bonificación          | 3.470.173 (0,1138 x 76.234.032 x 0,4) |
| Cuota                 | 20.290.058                            |

### 8.17. Las competencias en la regularización

El TEARC sigue delimitando negativamente la competencia de la Dependencia de Gestión en relación con la RIC. En la resolución de 18 de diciembre de 2003 (reclamación nº 35/184/01) resuelve otra regularización efectuada por Gestión. Esta vez se trata de la compensación contable de pérdidas, que no fueron deducidas por el contribuyente para dotar la RIC, pero el Tribunal estima que dicha Dependencia es incompetente para tratar esa cuestión, amén de que se había equivocado en los cálculos realizados en el impuesto sobre beneficios.

En la resolución de 27 de febrero de 2004 (nº 35/181/02 y 35/2331/02), en la que se analizan los efectos de la regularización de la RIC en un ejercicio y su incidencia en la dotación que se había hecho en ese año (cuestión estudiada en otro apartado), también declara el TEARC incompetente a Gestión para dictar la liquidación impugnada, ya que exigía la verificación de la contabilidad.

### 8.18. La regularización

En el 2004 el TEARC vuelve a apretar aún más las tuercas respecto a la regularización y los intereses de demora. A su criterio de sumar al ahorro fiscal disfrutado improcedentemente los intereses de demora, para volver a calcular intereses de demora sobre ambas cantidades hasta la fecha de incoación del acta, afirma ahora que los intereses de demora así calculados no son gasto deducible, ya que han pasado a formar parte de la propia cuota exigida por la regularización. La resolución es de 29 de junio de 2004 (nº 35/1239/01) y señala una importante novedad en las consecuencias de la regularización. El reclamante esgrime con buen razonamiento todo la batería de argumentos a favor de que los intereses de demora son deducibles, pero la Inspección y el Tribunal dicen que no.

También explica que la forma apropiada de regularizar la dotación incumplida no es la presentación de una declaración complementaria, sino aumentarla en la base imponible de la propia declaración en que se incumple cualquiera de los requisitos exigidos, *en la que el interés de demora si bien debe tenerse en cuenta, pierde sus señas de identidad en el sentido de que la deuda tributaria, a diferencia de la autoliquidación complementaria nada más tiene un componente: cuota o liquido a ingresar.*

A partir de este momento tenemos un nuevo frente abierto en la regularización de la RIC: la no consideración como gasto deducible de los intereses de demora generados, que pasan, según la Administración, con el beneplácito del TEARC, a ser considerados como cuota, perdiendo su verdadera naturaleza.

Pasando a otro tema, la forma correcta de regularizar las dotaciones es la que señala el apartado 8 del art. 27, incrementar la dotación en la declaración del ejercicio en que se incumpla: *La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.*

Analizo ahora qué sucede si el contribuyente ha optado por presentar una declaración complementaria, y lo hago en base a la cuestión planteada en la resolución del TEARC de 31 de agosto de 2004 (nº 35/3087/02).

El contribuyente explica en el recurso, de forma muy ordenada y razonados argumentos, qué fue lo que pretendió regularizar con la declaración complementaria y los efectos que esperaba obtener: durante el mes de julio de 2000, fue presentado el IS de 1999 con la dotación a la RIC. Posteriormente, con fecha 31 de julio de 2001, presentó una declaración complementaria correspondiente al concepto impositivo IS, ejercicio 1999. Dicha declaración tenía por objeto, única y exclusivamente, desdotar las cantidades destinadas a la RIC en 1999 y adiciona, por tanto, a la base imponible las cantidades que habían sido dotadas a la RIC, añadiendo a la cuota resultante los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la dotación realizada hasta la fecha de la presentación de la declaración complementaria. Todo ello ante la certeza de que no iba a invertir:

Explica que ha optado por la vía de la declaración complementaria, en lugar de incorporar las cantidades desdotadas en una posterior autoliquidación anual correspondiente a cualquier otro ejercicio económico posterior al de 1999, por la creencia de que estaba en su derecho de realizar la desdotación, en cualquier momento, justo desde la existencia de certeza en cuanto a la imposibilidad de acometer las inversiones, porque los intereses de demora corrían por su cuenta.

Ante esta forma de proceder, para mí inmaculada, la Oficina gestora responde ¡con la aplicación de un recargo por presentación fuera de plazo!, alegando, con toda razón el contribuyente, que *el recargo se impone a quien presenta, en este caso, una autoliquidación, voluntariamente pero fuera de los plazos establecidos al efecto. En nuestro caso, no se trata de una autoliquidación presentada fuera de plazo, sino de una declaración complementaria, que presupone necesariamente la existencia de otra anterior, realizada con el único fundamento de desdotar las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias en el ejercicio 1999, lo cual se evidencia comprobando el apartado relativo a los intereses de demora, fruto de la desdotación.*

El TEARC analiza la cuestión, planteándose que si efectivamente es una declaración complementaria con la regularización de la RIC dotada en un ejercicio anterior no procede el recargo, estimando la reclamación:

*CUARTO: En el presente caso al tributar la entidad en régimen de transparencia fiscal no podía dota la RIC y por lo tanto la declaración complementaria de regularización de la RIC a presentar debería ser por el ejercicio 1999 tal como se hizo independientemente de su revisión.*

*En consecuencia, procede desestimar la reclamación previa verificación de que la autoliquidación presentada el 31 de julio de 2001 no es complementaria de otra presentada con anterioridad.*

*Si así fuese, se anula la liquidación impugnada.*

Resumiendo, aunque la declaración complementaria no es la mejor fórmula para regularizar voluntariamente la RIC incumplida, no deja de ser una opción válida del contribuyen-

te, que minimiza el cálculo de los intereses de demora, pero interrumpe el plazo de prescripción de ese ejercicio. No la aconsejo, pero si se opta por ello, la Administración no puede aplicar recargo alguno al pago de la liquidación efectuada.

### 8.18. Los pagos fraccionados

Algunas de las actas de disconformidad con la en su día polémica materia de los pagos fraccionados han llegado ya al TEARC. En resolución de 24 de septiembre de 2003 (nº 35/145/02) el Tribunal aborda impecablemente el asunto de la RIC en el cálculo de los pagos fraccionados, estimando que en el ejercicio 2000, antes de la publicación de la disposición 16ª de la Ley 43/1995, la empresa podía restar del beneficio generado el importe previsible de la dotación:

*SÉPTIMO: En el examen la incidencia de la Reserva para Inversiones en Canarias, en el cálculo de los pagos fraccionados ante todo deben tenerse en cuenta el difícil encaje de este incentivo fiscal en las diversas instituciones tributarias, debido a sus singularidades, por lo que es preciso buscar a veces soluciones que no ofrece la literalidad de la propia institución, sino que brotan de otras normas e incluso de la práctica administrativa, salvo que se opte porque sufra una marginación, no deseable.*

*Para empezar, este incentivo, a modo y manera de su antecesor el Fondo de Previsión para Inversiones, opera según el apartado 1 del artículo 27 reduciendo la base imponible con lo cual, atendiendo a su literalidad, nos encontraríamos con la siguiente secuencia: cálculo de la base imponible y su reducción posterior por el incentivo dando como resultado una base liquidable, concepto éste que a diferencia de su antecesor es inexistente en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades.*

*(...)Por otra parte, normalmente la RIC está sujeta a una secuencia: Primero se obtiene el beneficio, luego se dota a la RIC en su distribución y finalmente se invierte, pero la misma puede invertirse y buena prueba de ello es que existe la posibilidad de realizar la inversión en el ejercicio del que proviene el beneficio.*

*Las precedentes consideraciones llevan a concluir al Tribunal que la RIC debe tenerse en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados, del ejercicio 2000, criterio éste refrendado por la Disposición Adicional Decimosexto. Incidencia de la Reserva para Inversiones en Canarias en el cálculo de los pagos fraccionados. (...)Procede en consecuencia estimar la reclamación y anular la liquidación impugnada.*

Los empresarios pueden calcular los pagos fraccionados restando de los beneficios generados una estimación de la posible dotación de la RIC que se efectuará una vez finalizado el ejercicio y aprobadas las cuentas por la Junta general.

### 9. Conclusiones

Después de analizar qué ha ocurrido con la RIC en las diversas instancias de decisión, extraemos brevemente las conclusiones, esperando que el verdadero aluvión de resoluciones, consultas, sentencias y comentarios de esta Crónica sirva para clarificar cuestiones dudosas en la aplicación del incentivo fiscal, y para que los profesionales contribuyamos decididamente a poner la RIC al servicio de la sociedad.

**Primera:** La RIC como incentivo fiscal está siendo cada vez más combatida por los sectores de la sociedad ajenos al empresarial, ayudado por el mínimo esfuerzo realizado por el Gobierno de Canarias y las asociaciones empresariales para divulgar entre la sociedad sus efectos beneficiosos para la economía canaria. Habría que reinterpretar la RIC, no ya como un beneficio fiscal para los empresarios, sino como la filosofía del REF que obliga a los empresarios a invertir en Canarias tres veces más del importe de los impuestos que se ahorran, para que la sociedad la considere positivamente.

**Segunda:** Las grandes cuestiones sobre la dotación y la materialización siguen aún sin resolverse: los resultados extraordinarios, los resultados financieros, la actividad de arrendamiento como actividad económica, el plazo de la entrada en funcionamiento y otros muchos son aún incógnitas no despejadas por los Tribunales de Justicia. Sólo ha quedado definitivamente solucionada la posibilidad de que los profesionales puedan dotar la RIC.

**Tercera:** Los pronunciamientos del TSJC en relación con los requisitos formales, rechazando la dotación si no se ha contabilizado, o se ha contabilizado después del plazo de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, aún habiéndose invertido correctamente las dotaciones y presentado en plazo el correspondiente impuesto, sitúan las formas por delante del fondo, poniendo en peligro el verdadero objetivo de la RIC: que se invierta en Canarias. ■



## ESTUDIOS

### ■ **Ingeniería fiscal en materias de mínimos exentos y de revisión de actos tributarios**

■ **Joan Pagès i Galtés.**

Catedrático de Derecho Financiero.  
Universitat Rovira i Virgili. Tarragona-Reus.

#### ■ **SUMARIO:**

##### **1. Planteamiento**

##### **2. Ingeniería fiscal sobre mínimos exentos**

- 2.1. Cuestiones generales
- 2.2. Impuesto sobre el Patrimonio: Afectación de bienes a una actividad económica para que, gracias a su exención, conseguir que no computen en el mínimo exento global
- 2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la adopción o el matrimonio como institutos jurídicos que permiten beneficiarse del mínimo exento por grado de parentesco
- 2.4. IRPF: el acogimiento como mecanismo jurídico para beneficiarse del mínimo exento familiar
- 2.5. IBI: fraccionamiento de finca para beneficiarse del mínimo exento susceptible de aplicar en las cuotas de escasa cuantía
- 2.6. Vía de apremio: no ingreso de deudas inferiores al mínimo para exaccionarse en apremio

##### **3. Ingeniería fiscal sobre revisión de actos tributarios**

- 3.1. Cuestiones generales
- 3.2. Representación verbal: posibilidad de evitar la firmeza de un acto tributario mediante la interposición de recurso o reclamación por representante carente de poder suficiente. Sus efectos dilatorios del procedimiento
- 3.3. Representación verbal: la utilización del representante verbal para impedir la interrupción de la prescripción que esté ganando el interesado.

- 3.4. Declaración de lesividad: ventajas de consultar a la administración
- 3.5. Devolución de ingresos indebidos: la verificación de ingresos indebidos para obtener unos intereses superiores a los ordinarios del mercado
- 3.6. Suspensión de actos tributarios: la presentación de fiadores a sabiendas que no son de reconocida solvencia. Sus efectos dilatorios del procedimiento
- 3.7. Suspensión de actos tributarios: simulación de onerosidad de fianza. La retribución del fiador sin coste para el fiado
- 3.8. Procedimiento económico-administrativo abreviado: presentación de mero escrito de interposición de demanda para provocar una dilación en la tramitación del procedimiento

#### 4. Conclusiones

---

### I. Planteamiento

En este trabajo nos ocupamos de algunos supuestos prácticos de **ingeniería fiscal**, entendiéndolo por ella el conjunto de conocimientos y técnicas que permiten aplicar el saber científico propio de la **planificación fiscal**, la cual no es más que la reflexión previa de las consecuencias tributarias derivadas de los actos y negocios jurídicos.

El **objetivo** de la ingeniería fiscal, por tanto, siempre es conseguir ciertas ventajas para quien posee los conocimientos suficientes para practicarla, cosa que nos muestra en toda su crudeza la importancia que tiene el saber diferenciar entre: a) la lícita **economía de opción**, y, b) el **abuso de derecho**, ya sea en su faceta de: b.1) el ilícito, pero no punible, **fraude de ley**; o, b.2) la ilícita y, además, punible, **simulación**.

Ciertamente, la nueva LGT, aprobada por Ley 58/2.003, de 17 de diciembre (BOE de 18-XII), sustituye la figura del fraude de ley por la nueva figura del "**conflicto en la aplicación de la norma tributaria**" (cfr. art. 15); sin embargo, tal y como se deduce de su Exposición de Motivos (último párrafo del apartado II), esta nueva figura lo único que supone es una nueva regulación del tradicional fraude de ley, y, por ende, a nuestro modo de ver, no dejan de ser figuras equivalentes.

Delimitado así el esquema básico de los conceptos dogmáticos constitutivos de la espina dorsal del trabajo pasaremos a desarrollarlo centrándonos en dos temas: a) La ingeniería fiscal en materia de mínimos exentos; y, b) la ingeniería fiscal en materia de revisión de actos tributarios.



## 2. Ingeniería fiscal sobre mínimos exentos

### 2.1. Cuestiones generales

#### 2.1.1. Límite mínimo exento de tributación

En un sentido genérico el límite mínimo exento de tributación ha sido entendido por la doctrina como la expresión jurídica que permite eliminar “de tributación aquellos supuestos relativos a una figura impositiva concreta caracterizados por no alcanzar en su valoración económica un límite determinado” [cfr; Pont Clemente, J.F. (*La exención tributaria*. Edersa, Madrid, 1.986, págs. 78 y 79); Herrera Molina, P.M. (*Capacidad económica y Sistema fiscal*., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1.998, págs. 120 y sig.)]. Se trata, por tanto, de excepciones de tributación al recortar o delimitar “el haz de relaciones sujetas al hecho imponible” (cfr. Cortés Domínguez, M.: *Ordenamiento Tributario Español*., Ed. Civitas, Madrid, 1.985, pág. 331). Como se observa, así entendido el mínimo exento puede **conceptuarse** como una auténtica exención aunque con la particularidad de que opera dentro de unos límites que es necesario cuantificar; “son por tanto, exenciones objetivas o subjetivas que proceden y actúan hasta un límite máximo” (cfr. Arrieta Martínez de Pisón, J.: *El mínimo existencial*., trabajo de investigación, Universidad de Castilla-La Mancha, Albacete, 2.000, pág. 23).

El **fundamento** del mínimo exento suele estar en la falta de capacidad económica del sujeto pasivo para pagar la deuda tributaria; si bien se ha de reconocer que en no pocas ocasiones el fundamento último debe buscarse en la falta de interés económico del sujeto activo para cobrar la deuda tributaria.

#### 2.1.2. Objetivo de la ingeniería fiscal sobre mínimos exentos.

De acuerdo con los conceptos de ingeniería fiscal y de mínimo exento, podemos decir, que, sea cual sea el fundamento que en cada caso tenga este último, la tarea u objetivo de la ingeniería fiscal en la materia que nos ocupa estriba en buscar los mecanismos precisos para **no rebasar los límites legales del mínimo exento**, delimitando científicamente los supuestos plenamente lícitos (subsumibles en la economía de opción) de los supuestos ilícitos (subsumibles en el abuso de derecho, ya como fraude de ley, ya como simulación).

### 2.2. Impuesto sobre el Patrimonio: Afectación de bienes a una actividad económica para que, gracias a su exención, conseguir que no computen en el mínimo exento global

El Impuesto sobre el Patrimonio está esencialmente regulado a nivel legal por la Ley 19/I.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7-VI).

Su hecho imponible es “... la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio ...” (art. 3). Los sujetos pasivos por obligación personal son “... las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español ...” [art. 5.Uno.a)]. La base imponible es el “... valor del patrimonio neto del sujeto pasivo” (art. 9.Uno), y la base liquidable viene determinada, en el caso de obligación personal, por la reducción de la base imponible “...

*en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad autónoma” (art. 28.1), y si la Comunidad autónoma no hubiese regulado este mínimo exento, “... la base imponible se reducirá en 108.182,18 euros” (art. 28.2).*

Parece evidente que tan sólo pueden beneficiarse de este mínimo exento los patrimonios de las personas físicas que no sobrepasen la cifra que fije la respectiva Comunidad autónoma (o, en su defecto, la cifra determinada por el legislador estatal -108.182,18 euros-). Cuando el patrimonio supere el mínimo exento, deben examinarse las posibilidades de reubicar determinados bienes y derechos que lo componen a los efectos de que no computen para calcular el mínimo exento. Y así, por ejemplo, una primera medida podría ser el **afectar parte del patrimonio a una actividad empresarial o profesional**, pues éste gozará de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre y cuando se cumplan las condiciones exigidas por el artículo 4.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Tema del que ya nos ocupamos en otro trabajo precedente donde, entre otros extremos, dejamos en claro que la misma medida (constitutiva de un supuesto de **economía de opción**) sirve para beneficiarse de la bonificación del 95 por 100 del Impuesto sobre Sucesiones según viene regulada en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19-XII).

### **2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la adopción o el matrimonio como institutos jurídicos que permiten beneficiarse del mínimo exento por grado de parentesco.**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está esencialmente regulado a nivel legal por la citada Ley 29/1.987.

Uno de los supuestos que integran su hecho imponible son las adquisiciones de bienes y derechos *mortis causa* (art. 3.1). Los sujetos pasivos por adquisiciones *mortis causa* son “... los causahabientes” [art. 5.a)]. En las transmisiones *mortis causa*, la base imponible es “... el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente ...” [art. 9.a)]. Y, en estas transmisiones, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones que correspondan (art. 20.1.).

Entre las referidas reducciones figuran los mínimos exentos que corresponden por **grupo de parentesco**. Como que alguna de las condiciones integrantes del grupo de parentesco puede ser objeto de planificación, tendremos que el mínimo exento también podrá ser objeto de planificación fiscal. Así, por ejemplo, el legislador prevé unas reducciones en la base imponible a favor de los adoptados, adoptantes y cónyuges (cfr. art. 20.2) que, según se dice explícitamente en la Exposición de Motivos de la Ley (penúltimo pfo. del Apartado II.7) son mínimos exentos. Basta pues adoptar a un sujeto o casarse con él para que la sucesión goce del beneficio fiscal en que consiste el mínimo exento. A nuestro modo de ver, se trata de un supuesto de **economía de opción**, pues tanto la adopción como el matrimonio serían válidos incluso si se formalizaran en el lecho de muerte de cualquiera de los intervinientes en el negocio jurídico de adopción o matrimonio, a no ser, claro está, que se demostrara que la única finalidad de este negocio era la de evitar total o parcialmente el pago del impuesto, en cuya hipótesis podríamos estar ante una simulación o ante un fraude de ley.

## 2.4. IRPF: el acogimiento como mecanismo jurídico para beneficiarse del mínimo exento familiar.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está esencialmente regulado a nivel legal por la Ley 40/1.998, de 9 de diciembre, del IRPF (BOE de 10-XII).

Su hecho imponible es “...la obtención de renta por el contribuyente” (art. 6.1). El sujeto pasivo contribuyente son “Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español” o las personas físicas que, residiendo en el extranjero, cumplieren los requisitos legales para que se las asimile a los residentes en territorio español (art. 9). “La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica” y, tras la determinación de la renta del período, se minorará la misma “en el mínimo personal y familiar establecido en esta Ley, en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente” (art. 15).

El mínimo personal y familiar supone, según la Exposición de Motivos de la Ley (pfo. segundo del Apartado IV) la “exención de un mínimo de renta”, lo cual es tanto como decir que supone un mínimo exento. Viene regulado en el Capítulo III del Título II de la Ley, siendo a nuestros efectos de sumo interés lo previsto en el artículo 40.ter, cuando tras establecer las reducciones en concepto de mínimo exento por descendientes, asimila a los descendientes “...aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos por la legislación civil aplicable”.

Salta a la vista que si una persona tiene acogida a otra, lo que le interesa desde un punto de vista fiscal es formalizar esta situación en los términos previstos por la legislación civil, pues tan sólo este tipo de **acogimiento** da lugar da lugar al mínimo exento de referencia, brindándose, de este modo, un claro supuesto de economía de opción con el simple expediente de formalizar una situación fáctica de acogimiento. Y ello es así incluso en la hipótesis de que el acogido haya de ser internado en un centro privado o público, y con independencia de si el acogimiento le supone o no algún coste económico para el acogedor, pues la ley no establece ninguna discriminación al respecto. Estamos, pues, ante un claro supuesto de **economía de opción**.

## 2.5. IBI: fraccionamiento de finca para beneficiarse del mínimo exento susceptible de aplicar en las cuotas de escasa cuantía.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles está esencialmente regulado a nivel legal por el RD Legislativo 2/2.004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Su hecho imponible es la titularidad de bienes inmuebles (art. 61). El sujeto pasivo contribuyente son las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad constitutivas de un patrimonio separado en cuanto “...ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto” (art. 63.1, pfo. primero). “La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles...” (art. 65), y la base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible la reducción que legalmente corresponda (art. 66.1). La cuota íntegra “...será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen...” (art. 71.1).

En la redacción original de la Ley, el artículo 64.k) establecía la exención de aquellos inmuebles que no alcanzaban una determinada cuantía de la base imponible, al señalar que la misma se daba a favor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana cuya base imponible fuera inferior a 100.000 pesetas, así como a los de naturaleza rústica, cuando para cada sujeto pasivo la base imponible correspondiente a la totalidad de los bienes rústicos sitos en un Municipio fuera inferior a 100.000 pesetas [cifra esta última que se elevó a 200.000 pesetas en virtud del art. 29.2 del RD-Ley 7/1.989, posteriormente recogido por el art. 25.2 de la Ley 5/1.990, de 29 de junio (BOE de 30-VI)]. Exención, que como bien, apreció Herrera Molina, P.M. (*La exención tributaria*., Ed. Colex, Madrid, 1.990, pág. 50), podía calificarse como un mínimo exento en sentido propio arbitrado a través de una reducción en la base.

Independientemente de que este mínimo exento tuviera un trasfondo relativo a la capacidad económica de los sujetos pasivos titulares de las fincas de escaso valor catastral, también tenía una clara justificación de política recaudatoria, pues tratándose de bases imponibles muy menguadas, la cuota tributaria resultante difícilmente compensaría los costes de gestión tributaria de su recaudación.

Precisamente este es el motivo por el que se ha derogado semejante exención sustituyéndose por otra que se recogió en el artículo 63.4 de la Ley 39/1.988, reguladora de las Haciendas Locales [según la redacción que le dió el artículo 7 de la Ley 51/2.002, de 27 de diciembre (BOE de 28-XII)] y que actualmente se encuentra recogida en el artículo 62.4 del TR de la LRHL.

Este artículo 62.4 del TR de la LRHL reza como sigue: "*Los Ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal...*"

Se observa, pues, que la vigente legislación traslada a cada Ayuntamiento la competencia para decidir si existe o no mínimo exento en el IBI, y, caso de respuesta afirmativa, la competencia para concretar cuál es su importe.

Al respecto tan sólo diremos dos cosas:

- 1.- Si el Ayuntamiento decide no establecer ningún límite mínimo exento o, si decidiendo establecerlo, lo fija en una cantidad muy reducida, puede darse el curioso resultado de que se estén gravando inmuebles de tan escaso valor (chabolas, barracas, chozas) que no tan sólo el coste gestor de su recaudación sea superior al importe de la cuota, sino que, incluso, en la práctica, ni tan siquiera se incluyan en el padrón del impuesto (cfr: Izard Anaya, B.: *Las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*., tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2.003, pág. 339).
- 2.- Ahora bien, si el Ayuntamiento decide establecer un límite mínimo exento que sea demasiado elevado, estará dando pie a que los contribuyentes "prefabriquen" una particular **economía de opción** consistente en fraccionar fincas a los efectos de que el valor catastral imputable a cada una de las fincas resultantes dé una cuota líquida que no supere el mínimo exento fijado por la Ordenanza.

## 2.6. Vía de apremio: no ingreso de deudas inferiores al mínimo para exaccionarse en apremio

Nuestro Ordenamiento jurídico contempla un límite mínimo para la exacción de las deudas por vía de apremio.

Concretamente, el artículo 41.3 de la Ley General Presupuestaria, aprobada por RD Legislativo 1.091/1.988, de 23 de septiembre (BOE de 29-IX), establecía lo siguiente: *"Se autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para que pueda disponer la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que estime y fije como insuficientes para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen"*. En parejo sentido, se pronuncia la nueva LGP, aprobada por Ley 47/2.003, de 26 de noviembre (BOE de 27-XI), cuando en su artículo 16 establece que: *"El Ministro de Hacienda podrá disponer la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que fije como insuficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen"*.

Desarrollando esta norma, se han dictado las Ordenes de 23 de septiembre de 1.998 y de 5 de noviembre de 2.002 (BOE de 13-XI). Básicamente, por la primera Orden se dispone la no exigencia de liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria cuando éstas se refieran a impuestos estatales gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y sean consecuencia de rectificación de autoliquidaciones o declaraciones liquidaciones; y, por la segunda Orden se dispone la **no exigibilidad** por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en vía de apremio de cualquier ingreso de derecho público siempre que la cuantía de su liquidación inicial, notificada en período voluntario, no exceda de 6 euros.

Centrándonos en esta segunda Orden citada, se observa que su justificación estriba en la conveniencia de minimizar los costes derivados de las exigencias formales de gestión, pues, lógicamente, si los costes de recaudación de una cuota son superiores al importe de ésta, resulta totalmente ineficaz el procedimiento recaudatorio. Ello es así cuanto menos en base al principio constitucional de eficacia administrativa en su vertiente más financiero-material, lo cual no excluye que desde otras vertientes menos materiales, donde imperen valores de justicia social más elevados, se pueda llegar a conclusión muy distinta.

Sea como sea, creemos que esta normativa regula una figura que, sin ser en un sentido estricto una exención, presenta unas claras concomitancias con el mínimo exento en tanto en cuanto consiste en un límite hasta el cual no será posible que la Administración Tributaria Estatal ejerza sus facultades recaudatorias. En ambos casos, pese haberse realizado el hecho imponible, no se verifica el pago del tributo que correspondería en situaciones ordinarias. Ahora bien, mientras que la no superación del mínimo exento impide que nazca la obligación tributaria, el límite mínimo para recaudar en apremio presupone que ha nacido la obligación tributaria en la cuantía que le correspondía, lo único que pos-

teriormente esta obligación es anulada por razones de oportunidad gestora. Estamos, pues, ante un supuesto de prohibición para recaudar que, pese a no ser un mínimo exento, sí que guarda con él algunas similitudes que, con las debidas matizaciones, permiten su estudio conjunto en materia de ingeniería fiscal.

Lo más curioso es que este límite mínimo para recaudar en vía de apremio puede dar lugar a un supuesto de **fraude ley material** que, a la práctica, funcione como un supuesto de **economía de opción formal**.

En efecto, el *modus operandi* de la hipótesis que estamos planteando es tan simple que llega a ser burdo y tosco, pues consiste en dejar de ingresar al Tesoro cantidades que no excedan de 6 euros, con la confianza de que la Administración Tributaria no le podrá reclamar este débito porque no le está permitido por la citada Orden ministerial.

Se observa que materialmente es un palmario fraude de ley porque el contribuyente se ampara en el artículo 16 de la LGP de 2.003 y en la Orden reglamentaria de desarrollo (que actúan como norma de cobertura) para sortear el cumplimiento de la regulación substantiva del tributo de que se trate que le obliga a pagar determinada cuota líquida (que es la norma defraudada); sin embargo, también se observa que formalmente es una economía de opción, pues el contribuyente tiene derecho a que la Administración Tributaria no proceda contra él en ejecutiva para reclamarle la cantidad que deja de ingresar; hasta el punto, entendemos nosotros, que si la Administración iniciara la vía ejecutiva para proceder al cobro de la deuda, el administrado podría impugnar la providencia de apremio alegando el supuesto previsto en el art. 99.I.b) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 1.684/I.990, de 20 de diciembre (BOE de 3-I-1.991), consistente en la anulación de la liquidación, habida cuenta de que la citada Orden ministerial impone, imperativamente, la anulación de las deudas tributarias que no superen el mínimo exento fijado reglamentariamente.

Adviértase que la Orden ministerial de referencia no se limita a permitir o autorizar la anulación por parte de la Administración Tributaria Estatal de las deudas inferiores a 6 euros que estén en período ejecutivo, sino que obliga a su anulación. “*Serán anuladas y dadas de baja*” dice textualmente el artículo primero de la citada Orden. Lo cual, siempre según nuestro parecer, conlleva una obligación de anular para la Administración y un derecho a beneficiarse de la anulación por parte del administrado. Piénsese que, de interpretarse que la Administración Tributaria puede en cada caso decidir si anula o no anula deudas tributarias que estén en iguales condiciones cuantitativas (ser inferiores a 6 euros) y cualitativas (encontrarse en período ejecutivo), fácilmente se darían tratos discriminatorios que pugnarían con el principio constitucional de igualdad. Consecuentemente, las interpretaciones literal y principalista de la Orden comentada nos conducen a sostener que el límite mínimo que contempla en relación a la recaudación de deudas en ejecutiva es un derecho del sujeto pasivo que impide se dicte la providencia de apremio.

### 3. Ingeniería fiscal sobre revisión de actos tributarios

#### 3.1. Cuestiones generales

##### 3.1.1. La revisión de actos tributarios

Los actos tributarios, pese a gozar de la presunción de legalidad y ser inmediatamente ejecutables, pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser **corregidos o sustituidos** por otros actos administrativos o por resoluciones judiciales posteriores.

En este sentido, el artículo 6 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18-XII), transcribiendo casi literalmente el redactado del artículo 7 de la Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31-XII), dice que *"El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las Leyes"*.

Desde un punto de vista subjetivo, atendiendo al sujeto competente para verificar la revisión del acto administrativo, podemos diferenciar entre la revisión por un órgano administrativo y la revisión por un órgano judicial, lo cual da lugar a la distinción entre la denominada "revisión en vía administrativa" y la denominada "revisión en vía judicial".

Partiendo de la LGT de 1.963, la LGT de 2.003 únicamente se ocupa de regular la revisión en vía administrativa, destinando a tales efectos su Título V, el cual lleva precisamente por rúbrica **"Revisión en vía administrativa"**. La sistemática de este Título puede doctrinalmente ordenarse como sigue:

- a) **Normas comunes:** En primer lugar la LGT dicta unas *"Normas comunes"* sobre los medios de revisión, sobre la capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución, así como sobre la motivación de las resoluciones (Capítulo I del Título V –arts. 213 a 215-).
- b) **Revisión de oficio por la Administración:** En segundo lugar, regula los *"Procedimientos especiales de revisión"* (Capítulo II del Título V –arts. 216 a 221-). Se trata de procedimientos que pueden encuadrarse en lo que tradicionalmente se conoce como "revisión de oficio", distinguiendo entre:
  - b.1) La declaración de nulidad.
  - b.2) La declaración de lesividad,
  - b.3) La revocación
  - b.4) La rectificación de errores.
  - b.5) La devolución de ingresos indebidos.

c) **Revisión por la Administración previo recurso:** En tercer lugar, regula los procedimientos que pueden encuadrarse en lo que tradicionalmente se conoce como “revisión previo recurso” (Capítulos III y IV del Título V –arts. 222 a 249-), distinguiendo entre:

c.1) El recurso de reposición.

c.2) La reclamación económico-administrativa.

Ciertamente, en el Capítulo IV, rubricado “*Reclamaciones económico-administrativas*” advertimos que su Sección 4ª lleva por rúbrica “**Recurso contencioso-administrativo**”, sin embargo, también advertimos que esta Sección únicamente consta de un precepto, el artículo 249, cuyo contenido es de mera retórica en tanto en cuanto tan sólo dice la obviedad de que “*Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente*”. Y decimos que es una obviedad porque el contenido de este precepto ya se deduce de la Ley 29/I.998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14-VII) -cfr: arts. 25 y concordantes-, y, por ende, no añade nada nuevo a nuestro Ordenamiento jurídico. De ahí que sostengamos que, en materia de revisión de actos, la LGT se limita a regular la revisión en vía administrativa, sin que se ocupe de la revisión en vía judicial la cual se encuentra regulada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

### 3.1.2. Objetivo de la ingeniería fiscal en materia de revisión de actos tributarios

De acuerdo con los conceptos de ingeniería fiscal y de revisión de actos tributarios, podemos decir que la tarea u el objetivo de la ingeniería fiscal en la materia que nos ocupa estriba en buscar los mecanismos precisos para **procurar que se dé el presupuesto de hecho** de una norma reguladora del procedimiento de revisión que beneficia a un sujeto determinado, delimitando científicamente los supuestos plenamente lícitos (subsumibles en la economía de opción) de los supuestos ilícitos (subsumibles en el abuso de derecho, ya como fraude de ley, ya como simulación).

### 3.2. Representación verbal: posibilidad de evitar la firmeza de un acto tributario mediante la interposición de recurso o reclamación por representante carente de poder suficiente. Sus efectos dilatorios del procedimiento

El apartado 2 del artículo 46 de la LGT de 2.003, exige que para la interposición o el desestimiento de recursos o reclamaciones mediante representante, la representación deberá acreditarse fehacientemente. Ahora bien, el apartado 7 del mismo artículo especifica que “*La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente*”.

Este apartado 7 del artículo 46 de la LGT de 2.003, es transcripción literal del artículo 46 de la LGT de 1.963, y concuerda con el art. 71 de la Ley 30/I.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27-XI).



Una interpretación estricta del mismo conduciría a sostener que cabrá archivar el recurso o la reclamación interpuesta por medio de representante falto o insuficiente de poder si se aporta el poder o se subsana el defecto pasado el plazo de diez días a contar desde la notificación del requerimiento que a tal efecto dicte el órgano administrativo competente. Sin embargo, y a nuestro juicio con buen criterio, la STSJ de Balears de 24 de noviembre de 2.000 (en Quincena Fiscal, núm. 20/2.001, págs. 28 y 29), matiza que si en dicho plazo de diez días se solicita por el particular una ampliación del plazo para aportar el poder o subsanar sus defectos, el órgano administrativo competente no puede decretar el archivo de lo actuado, sino que debe pronunciarse sobre la prórroga solicitada, y, entretanto no se pronuncie sobre la misma el particular puede aportar el poder o subsanar sus defectos válidamente.

En este marco resulta obvio que si, por la razón que sea, no es posible que el interesado en recurrir o reclamar un acto tributario pueda hacerlo por sí mismo y ni tan siquiera pueda otorgar el suficiente poder a un tercero para que lo haga en su nombre, cabrá la siguiente posibilidad:

- 1.- Por de pronto, se ha de reconocer que, mientras se respete el plazo para recurrir, **cualquier persona** puede presentar el recurso o la reclamación en nombre del interesado aun cuando no tenga poder suficiente, lo cual impedirá que el acto administrativo adquiera la condición de firme, pues ya habrá sido recurrido o reclamado.
- 2.- Si la Administración advierte el defecto o la insuficiencia de poder, deberá requerir al interesado para que lo aporte o lo subsane en el plazo de diez días.
- 3.- En el supuesto de que el interesado pueda en este plazo de diez días aportar el poder o subsanar el defecto del poder aportado, no mediará ningún problema.
- 4.- En el supuesto de que el interesado no pueda en este plazo de diez días aportar el poder o subsanar el defecto del poder aportado, siempre cabrá que solicite una **ampliación de tal plazo**.
- 5.- Ciertamente cabe la posibilidad de que la Administración le deniegue la ampliación de plazo solicitada, pero mientras no se pronuncie al respecto entendemos que el interesado tendrá tiempo para aportar el poder o subsanar sus defectos.

Por otra parte, adviértase que la utilización de un representante verbal carente de poder conllevará un retraso en la tramitación del recurso, retraso que aún será mayor si en el plazo para subsanar la falta de poder se solicita ampliación del plazo. Se trata pues de una táctica dilatoria subsumible en la **economía de opción** que puede ser muy útil cuando interesa que el procedimiento se prolongue en el tiempo.

### 3.3. Representación verbal: la utilización del representante verbal para impedir la interrupción de la prescripción que esté ganando el interesado

El TEAC [cfr. Resolución del TEAC de 13 de noviembre de 2.003 (en Impuestos núm. 6/2.003, págs. 105 a 108)], ha venido entendiendo que la notificación de ampliación de inspección a otros ejercicios ante el mandatario verbal del interesado al que se le notificó el inicio de actuaciones inspectoras, surte plenos efectos en cuanto a la interrupción del

plazo legal de prescripción. El argumento de que se sirve el TEAC estriba en considerar que la ampliación acordada con un simple mandatario verbal es un acto de mero trámite, y como que la interrupción del plazo legal de prescripción no la considera una renuncia de derechos, procede que mediante la notificación al mandatario verbal de la ampliación de la inspección a otros ejercicios tenga efectos interruptivos de la prescripción.

Este criterio, se ampara en una interpretación estricta de la redacción original del artículo 43.2 de la LGT de 1.963, el cual tan sólo exigía que la representación se **acreditara fehacientemente** cuando se tratase de interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos o de renunciar a derechos. Sin embargo, si bien es cierto que la interrupción de la prescripción no supone renunciar a ningún derecho —pues se trata de la consecuencia que la ley asocia al simple transcurso del tiempo bajo determinadas condiciones—, no es menos cierto que sí supone un perjuicio irreparable al sujeto pasivo, y, por tanto, algunos autores, como R. Huesca Boadilla [con motivo del comentario que efectúa a la Res. TEAC de 13 de noviembre de 2003 (en Impuestos, núm. 6/2.003, pág. 107)], ya habían manifestado que cabía una interpretación finalista de ese precepto en el sentido de exigir que si se actúa mediante representante exista un mandato formal expreso para todos aquellos actos de los que pueda derivarse un perjuicio irreparable para el sujeto pasivo, cuales son los actos que, como la ampliación de la inspección a otros ejercicios, provocan la interrupción de la prescripción.

La nueva redacción dada a ese artículo 43.2 por el artículo 30 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, con vigencia a partir del 1 de enero de 2002, todavía da mayores argumentos para defender esta interpretación finalista cuando exige la acreditación formal del poder de representación, además de para los tradicionales casos que en él se mencionan, para cualquier supuesto de asunción o reconocimiento de obligaciones en nombre del sujeto pasivo, siendo indudable, como ya se destacó por Huesca Boadilla, que “de la ampliación acordada de la inspección con el consiguiente efecto interruptivo de la prescripción se puede derivar una obligación a cargo del sujeto pasivo”.

Interpretación que consideramos trasladable a la vigente LGT de 2003, pues su artículo 46.2 continúa exigiendo poder formal de representación para los supuestos de asunción o reconocimiento de obligaciones en nombre del sujeto pasivo.

Consecuentemente entendemos que cuando el interesado sospeche que una inspección tributaria relativa a determinado ejercicio pueda ampliarse a otros ejercicios distintos respecto a los cuales esté ganando la prescripción, podría valorar la posibilidad de que sus relaciones con la Administración sean llevadas por un mero representante verbal, pues las actuaciones que con él tenga la Administración no podrán interrumpir tal prescripción. Al ser ésta una actitud perfectamente lícita, creemos que se trata de un supuesto subsumible en la **economía de opción**.

### **3.4. Declaración de lesividad: ventajas de consultar a la administración**

Cuando un acto infringe el Ordenamiento jurídico por causa que no puede ser reconducible a la nulidad de pleno derecho, y tampoco puede ser reconducible a la rectificación de errores materiales, este acto será anulable y puede ser revisado de oficio por la

Administración mediante uno de estos dos procedimientos: si la revisión beneficia al interesado, cabrá, en determinados supuestos, seguir el procedimiento de revocación; y, si la revisión perjudica al interesado, cabrá, en todo caso, seguir el procedimiento de lesividad.

Por tanto, la **declaración de lesividad** puede definirse como el procedimiento de revisión de oficio en perjuicio de los interesados de los actos que incurran en vicio de anulabilidad.

Este procedimiento se encuentra regulado en el artículo 218 de la LGT de 2.003 (como antecedente tenemos el art. 159 de la LGT de 1.963 y como concordante tenemos el art. 103 de la Ley 30/1.992, de Procedimiento Administrativo Común).

Consiste en que la Administración, tras advertir que ha dictado un acto que infringe el ordenamiento jurídico y que es lesivo a sus intereses, lo declara, previa audiencia de los interesados, lesivo antes de que transcurra el plazo de cuatro años desde que lo notificó a los interesados. Y, acto seguido, procede a impugnarlo en vía contencioso-administrativa.

De entre las numerosas cuestiones particulares que plantea el procedimiento de lesividad, nos resulta de interés la controversia que ha suscitado la necesidad de que la rectificación en perjuicio de los interesados de las consultas vinculantes se verifique mediante tal procedimiento de lesividad, pues creemos que da un juego importante a la ingeniería fiscal según la hemos definido más arriba.

Buena muestra de esta polémica nos la ofrece la STS de 22 de julio de 1.994 (en La Ley, núm. 3.662, 30 de noviembre de 1.994, págs. 3 y 4 –ref. 14.092–) que enjuició un caso donde el sujeto pasivo del Impuesto municipal de plusvalía solicitó al Ayuntamiento un avance de la liquidación, la cual fue contestada diciéndole que ésta ascendería a 1.088.645 pts., sin embargo a la hora de dictar la liquidación se cuantificó en 3.234.633 pts.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, se dictó Sentencia de 23 de noviembre de 1.990, confirmando la liquidación. Sin embargo, esta Sentencia fue casada por la citada STS entendiendo que como **la consulta era vinculante**, la única forma de modificar el avance de liquidación que contenía estribaba en declararla lesiva a través del cauce procedimental previsto a tales efectos.

Cabe, pues, concluir que si la Administración contesta a una consulta vinculante, y, con posterioridad se da cuenta de que ha incurrido en un error que no es meramente material, no puede con posterioridad rectificarlo de oficio en perjuicio de los particulares a no ser que siga el procedimiento de lesividad.

De ahí se deduce que el planteamiento de consultas por parte de los particulares a la Administración tributaria suele ser recomendable pues, si al particular no le beneficia la opinión de la Administración tampoco deberá seguirla; y, si, por el contrario, al particular le beneficia la opinión de la Administración siempre podrá ampararse en la misma para justificar su conducta, hasta el punto de que en el supuesto extremo de que la Administración decida cambiar de criterio no le restará otro remedio que acudir al proceso de lesividad, el cual, por supuesto, no excluye la eventual responsabilidad de la Administración por daños y perjuicios. Al ser perfectamente lícito el planteamiento de consultas ante la

Administración tributaria, creemos que se trata de un supuesto subsumible en la **economía de opción**.

### **3.5. Devolución de ingresos indebidos: la verificación de ingresos indebidos para obtener unos intereses superiores a los ordinarios del mercado**

El procedimiento de **devolución de ingresos indebidos** regulado en la LGT de 2.003 se define por sus propios términos, pues consiste en que la Administración retorna a los interesados aquellos ingresos que no estaban obligados a satisfacer. Se observa, pues, que a pesar de que tanto la LGT de 1.963 (cfr. art. 155) como la LGT de 2.003 lo califican de "procedimiento especial de revisión", en realidad, como explican J. Arias y S. Sartorio (*Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1.996, págs. 536 y 537), "no constituye un remedio procesal autónomo, sino simplemente el trámite de ejecución de todos aquellos acuerdos de los que resulte el derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidamente efectuados". Por su parte, J. Banacloche ("Reclamaciones y recursos", en *Impuestos*, núms. 23-24/2.003, pág. 5) afirma que "este es un procedimiento de recaudación, no de revisión".

Este procedimiento se encuentra regulado por el artículo 221 de la LGT de 2.003 (como antecedente tenemos el art. 155 de la LGT de 1.963), indicando que se iniciará de oficio o a instancia de parte cuando se produzca una duplicidad en el pago, cuando el importe del pago sea superior al importe liquidado o autoliquidado, cuando se pague una deuda ya prescrita y cuando así lo establezca la normativa tributaria. Una vez declarado el ingreso indebido o exista algún otro título que reconozca dicho ingreso (como puede ser un acto administrativo, una sentencia judicial o una resolución económico-administrativa), se procederá a la ejecución de la devolución. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa.

La LGT parte de la regla general de que los ingresos indebidos derivan de un acto administrativo que no ha adquirido firmeza. De ahí que los ingresos indebidos que no derivan de actos administrativos, como son las auto-liquidaciones, o que derivan de actos administrativos firmes, únicamente podrán ser devueltos siguiendo unas peculiaridades procedimentales.

Pero la peculiaridad que en este apartado más debemos destacar es la del cómputo de los **intereses de demora**.

En efecto, la LGT diferencia entre las devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo y las devoluciones derivadas de ingresos indebidos.

Las devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo se encuentran reguladas en el artículo 31, el cual, como apreció M. Pont Mestres ("Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de Ley General Tributaria", en *Impuestos*, núm. 20/2.003, pág. 23) en comentario al Proyecto de la nueva LGT, incorpora, en lo sustancial, lo previsto en el artículo 11 de la Ley 1/1.998, de derechos y garantías de los con-

tribuyentes. El sistema que se prevé consiste en que la devolución de ingresos derivada de la normativa particular de cada tributo (como puede ser el caso del IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA), únicamente generarán intereses de demora a favor del contribuyente una vez haya pasado el plazo fijado por tal normativa particular; o, en su defecto el plazo de seis meses contados desde que se verificó el ingreso indebido.

Pont Mestres critica este criterio al considerar que se produce una discriminación según sea la Hacienda Pública acreedora o deudora. Si la Hacienda Pública es acreedora, el interés de demora siempre será exigible a partir de la finalización del plazo para el pago voluntario [cfr. art. 26.2.a) LGT de 2.003]; en cambio, cuando la Hacienda Pública es deudora y se le reconoce un período de carencia, resultará que durante este período “dispone de dinero que no es suyo, que debe devolver; pero que graciosamente la Ley, sin fundamento alguno o al menos sin que se conozca, concede el privilegio o si se quiere la gracia de exonerarle, incluso, del pago de interés de demora. Y digo, incluso, porque lo razonable y lo equitativo, por recíproco, sería que una vez determinada la cantidad a devolver; en lugar de seis meses de la plazo para hacerlo, tuviera que efectuarse como máximo en el plazo de un mes y, si hay incumplimiento, automática aplicación de un recargo y del interés de demora, al modo como se halla establecido para el obligado tributario”.

Esta crítica que hace Pont Mestres a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, no puede —al menos en su totalidad— predicarse de las devoluciones de ingresos indebidos, las cuales, están reguladas en el artículo 32, a cuyo apartado 2 se remite explícitamente el apartado 5 del artículo 221. El citado artículo 32.2, viene a establecer que cuando proceda la devolución de ingresos indebidos, la Administración vendrá obligada a abonar de oficio intereses de demora por el período que va desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Se observa, pues, que aquí no hay período de carencia alguno a favor de la Administración. Y, esto que nos merece una crítica positiva, puede ser el origen de un grave problema para las Administraciones públicas.

Pensemos que el interés de demora es el interés legal del dinero incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro distinto (cfr. art. 26.5 de la LGT de 2.003). Para el año 2.004, la disp. adic. sexta de la Ley 61/2.003, de PGE para 2.004 (BOE de 31-XII), fija el interés legal del dinero en el 3,75 por 100 y el interés de demora en el 4,75 por 100.

Hoy en día, por más que busquemos, difícilmente encontraremos algún agente financiero de contrastada solvencia que nos ofrezca un 4,75 por 100 por nuestro ahorros en una inversión-depósito a más de un mes y a menos de doce meses que tenga plenas garantías de reembolso y de satisfacción de intereses a tipo fijo (por lo menos así se deduce de la consultas que a la fecha de redacción del presente trabajo verificamos a la página web [www.intereconomia.com](http://www.intereconomia.com), en su apartado de cuentas de ahorro de alta rentabilidad).

Bajo este marco se comprenderá que no sería de extrañar que un contribuyente ingresara un importe muy superior al debido, sabiendo que por lo ingresado de más va a percibir unos intereses moratorios que le van a representar una remuneración alta y segura.

Ni que decir tiene esto sería un auténtico **abuso de derecho**, pues se utilizaría la figura de la devolución de ingresos indebidos con una finalidad distinta a la que prevé el Ordenamiento jurídico.

Lógicamente semejante estratagema se dará especialmente en las **autoliquidaciones**, cuya normativa viene a corroborar cuanto se ha dicho.

El artículo 120.3 de la LGT de 2.003, tras establecer el derecho de los obligados tributarios a instar a la Administración para que rectifique las autoliquidaciones que perjudiquen los intereses de aquéllos, distingue entre dos hipótesis: a) Rectificaciones que originen una devolución de la normativa propia de cada tributo. Estamos ante lo que se suele denominar devoluciones de ingresos “debidos”, pues en el momento de verificar el ingreso —o soporta su repercusión—, así lo imponía la normativa reguladora del tributo, lo único que, en virtud de la misma normativa, ha resultado que el obligado tributario tiene derecho a su devolución total o parcial. Y, en línea con que se establece en el artículo 31.2, se establece un período de carencia durante el cual no se devengarán intereses de demora a favor del obligado tributario. b) Rectificaciones que originen la devolución de ingresos “indebidos”. Estamos ante un ingreso indebido propiamente dicho, pues en el momento de verificarlo no lo imponía la normativa reguladora del tributo. En estos casos, se establece que la Administración abonará el interés de demora en los términos señalados en el artículo 32.2, el cual, como ya se ha dicho, no contempla ningún período de carencia, devengándose el interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

### **3.6. Suspensión de actos tributarios: la presentación de fiadores a sabiendas que no son de reconocida solvencia. Sus efectos dilatorios del procedimiento**

La **fianza como garantía destinada a la suspensión** de los actos recurribles es un medio que se nos presenta interesante, pues, por de pronto, como que lo normal es que se acuda a un pariente o conocido que no cobra remuneración alguna para ser fiador, resulta muy barata. Sin embargo, como tantas veces acontece en Derecho, las instituciones pueden ser utilizadas de forma torticera dando origen a auténticos abusos de derecho. En este trabajo nos ocuparemos de dos: a) Uno es el relativo a la presentación de sucesivos candidatos a fiador que no reúnen los requisitos legales. b) Otro es el relativo a la presentación de un fiador con el que se ha suscrito un contrato secreto de fianza oneroso.

Y como que lo mejor es empezar por el principio, empezaremos nuestro estudio haciendo un somero repaso de la evolución normativa que ha experimentado la fianza destinada a suspender los actos recurridos en reposición.

C. Checa González (*La revisión de los actos tributarios en vía administrativa.*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1.988, pág. 107) explica que “Antes de la promulgación del RD de 7 de septiembre de 1.979 [se refiere al RD 2.244/1.979, por el que se regula el recurso de reposición] la interposición del recurso de reposición no producía efectos suspensivos. Tras ella sí que caben éstos si se prestan unas determinadas garantías, tal y como establece el art. 11 del referido texto, lo cual no puede merecer sino un juicio favorable”.

En la redacción original del artículo 11 del citado RD 2.244/1.979, estas garantías podían consistir en depósitos en dinero efectivo o en valores públicos, en aval o fianza solidario prestado por banco o caja de ahorros, o en fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad, de reconocida solvencia, para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

Tras la redacción que a este precepto le dio el artículo 23 del RD 448/1.995, de 24 de marzo, las garantías exigibles para la suspensión del acto recurrido en reposición se equiparan a las exigibles para la suspensión del acto recurrido en reclamación económico-administrativa. Lo más importante, a nuestros efectos, es que el artículo 75.6.c) del RD 391/1.996, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, también contempla la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad, de reconocida solvencia, pero no fija directamente la cuantía de los débitos en los que será aplicable, remitiéndose a lo que se determine por Orden Ministerial (la O.M. de 26 de junio de 1.996 fijó en 250.000 ptas. la cuantía máxima de los débitos para cuya suspensión se admite la referida fianza personal y solidaria).

La LGT de 2.003 no parece haber modificado este esquema, pues, a la hora de regular la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, también prevé la referida "*Fianza personal y solidaria de otros **contribuyentes de reconocida solvencia** para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria*" [art. 224.2.c)]. A la luz de la doctrina civilista sobre el contrato de fianza [cfr. J. Castán Tobeñas (*Derecho civil español, común y foral*, Ed. Reus, Madrid, 1.993, t. IV, págs. 767 y ss.); M. Albaladejo (*Derecho civil*, Librería Bosch, Barcelona, 1.982, t. II, vol. 2º, págs. 435 y ss.)], el comentario que nos merece este precepto puede sintetizarse como sigue:

- 1.- Se trata de una "*fianza*" y, más precisamente de una fianza convencional, pues procede de un contrato de fianza, el cual en sentido estricto puede ser definido como el contrato de "*garantía personal que se constituye asumiendo un tercero el compromiso de responder del cumplimiento de la obligación, si no la cumple el deudor principal*".
- 2.- La LGT nos dice que la fianza es "*personal*". Lo cual es evidente, pues, por definición, el contrato de fianza siempre es una garantía personal.
- 3.- La LGT también nos dice que la fianza ha de ser "*solidaria*". Lo cual, a diferencia de la fianza "*subsidiaria*", significa que "*el acreedor puede dirigirse *directamente* contra el fiador – y éste no puede oponerle la excusión–, como si fuera deudor principal*".
- 4.- La LGT requiere que los fiadores han de ser "*otros contribuyentes*". Si nos fijamos, el artículo 11 del RD 2.244/1.979, del recurso de reposición (tanto en su redacción original, como en la actual redacción que se remite al RD 391/1.996, de las reclamaciones económico-administrativas), venía a exigir que los fiadores fueran "*dos contribuyentes de la localidad*". Tras la LGT de 2.003, bastará pues con un único fiador siendo indiferente cuál sea la localidad donde tribute. Ciertamente se continúa reclamando que el fiador sea "*contribuyente*", sin embargo ninguna limitación añade este requisito, pues a la práctica es imposible encontrar a alguien que no sea contribuyente de algún tributo. Por tanto, entendemos que con el término contribuyente se ha querido aludir a todos

los sujetos que son jurídica y económicamente capaces de prestar la fianza de que se trate. De ahí que lo substancial es que se trate de sujetos “*de reconocida solvencia*”, requisito del que trataremos acto seguido.

5.- La LGT requiere que los fiadores sean “*de reconocida solvencia*”. Requisito que, como en seguida se verá, es susceptible de sortearse fraudulentamente.

6.- Finalmente, diremos que, aun cuando normalmente el contrato de fianza será “*gratuito*”, nada impide que sea “*oneroso*”. Tema que, también como en seguida se verá, es susceptible de generar un auténtico fraude de ley.

Según se ha dicho, el artículo 224.2.c) de la LGT de 2.003, requiere que los fiadores sean “*de reconocida solvencia*”.

Como ya advirtió C. Checa González (*La revisión...*, ob. cit., pág. 107), partiendo de B. de Lugo y Guillén (*El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, I.980, pág. 168), la apreciación de la solvencia de los sujetos que se presentan como fiadores “constituye un acto discrecional del órgano competente para la resolución del recurso (...) En caso de que el mismo entienda que alguno de ellos careciese de la misma, debe actuar, no denegando la suspensión, sino informando al actor del reparo que pone, para que éste pueda sustituir al fiador <tachado>, decretándose la no procedencia de la suspensión sólo en el supuesto de que el recurrente no proceda a cambiar al fiador vetado” [cfr. SAN de 5 de mayo de 2.003 (en Impuestos, núm. 22/2.003, págs. 71 y 72)].

Ni que decir tiene, salta a la vista que la fianza puede ser utilizada de una forma torticera (en claro **abuso de derecho**) por parte de los sujetos recurrentes. Así, en la hipótesis de que un interesado no pudiera o no quisiera presentar como fiador a ningún contribuyente de reconocida solvencia, lo que podría hacer es presentar a cualquier sujeto que no tuviera esta condición, y, una vez la Administración le informara del reparo que pone, podría presentar otro que, tras ser objeto de **reparo**, podría a su vez ser sustituido por un tercer candidato, y así sucesivamente. Con ello lo que conseguiría es que, sin presentar realmente un fiador solvente, la deuda estaría suspendida, pues en tanto en cuanto el interesado fuera presentando nuevos candidatos a fiadores que sustituyeran a los vetados, la Administración no podría decretar la no procedencia de la suspensión.

A falta de cualquier precisión normativa al respecto, la única forma de evitar que este pernicioso efecto se perpetuara indefinidamente, sería que la Administración advirtiera, motivadamente, que el interesado está abusando del derecho a presentar fiadores, y que en base al artículo 7 del Código civil adoptara las medidas precisas para impedir se perlongara semejante situación, entre las cuales, obviamente, se encuadraría la denegación de la suspensión. La cuestión estriba en dilucidar cuantos fiadores han de ser vetados para que la Administración pueda denegar la suspensión. A nuestro modo de ver, debería bastar que el segundo fiador presentado fuera vetado para que la Administración pudiera desestimar la suspensión. Por lo menos, esto es lo que acontece con el resto de garantías susceptibles de presentarse.



Y así, con referencia a un supuesto de solicitud de suspensión de deuda tributaria en que el interesado no podía aportar aval bancario, pero sí que aportaba otras garantías, la SAN de 5 de junio de 2.003 (en Impuestos, núm. 22/2.003, págs. 71 y 72, ref. 2.084), sostiene que solicitada la suspensión es improcedente su denegación con base en la insuficiencia o inidoneidad de las garantías aportadas, pues la Administración debe requerir al solicitante para que cumple dichas garantías, y una vez efectuada, analizar si procede o no la suspensión del acto impugnado.

Se advierte, pues, que la Audiencia exige a la Administración para que requiera al interesado la subsanación de los defectos de la primera garantía aportada, pero, sin embargo, considera procedente que deniegue la suspensión si el interesado no cumplimenta satisfactoriamente tal requerimiento de subsanación de garantías.

En esta línea, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa, establece, en su artículo 26.6, cuarto párrafo, que en el requerimiento de la Administración para que el interesado subsane el defecto padecido por la garantía aportada *"se advertirá al interesado que en caso de que no lo atienda en su totalidad se le tendrá por desistido de su solicitud archivándose la misma sin más trámite"*. A nuestro juicio, este precepto daría pie para sostener que aun cuando el interesado presentara un segundo fiador a los efectos de atender el requerimiento de la Administración de que subsanara el defecto consistente en la insolvencia del primer fiador presentado con la solicitud de suspensión, se le podría dar por desistido de su solicitud de suspensión si este segundo fiador también fuera insolvente, pues el interesado no habría atendido *"en su totalidad"* el requerimiento de la Administración para que subsanara el defecto.

En todo caso, se advierte que la mera presentación de un fiador (reúna o no los requisitos legalmente exigibles) es suficiente para evitar que el acto recurrido pueda ser inmediatamente ejecutado hasta tanto la Administración no resuelva sobre la solicitud de suspensión y, eventualmente, no resuelva sobre la subsanación del defecto de la garantía que haya aportado el interesado.

Por otra parte, adviértase que la presentación de un fiador que no reúna los requisitos exigidos por el legislador, conllevará un retraso en la tramitación del recurso, retraso que aún será mayor si en el plazo para subsanar el reparo se solicita ampliación del plazo en los términos examinados en el anterior subapartado 3.2). Se trata pues de una táctica dilatoria que puede ser muy útil cuando interesa que el procedimiento se prolongue en el tiempo.

Ni que decir tiene, parejo análisis cabría hacer respecto a las otras garantías que pueda presentar el interesado, sin embargo, cuando es posible utilizar la fianza también suele ser la garantía más recomendable en la medida que suele ser la garantía más barata para el interesado.

Ahora bien, el hecho de que la garantía suela ser gratuita, no significa que no pueda ser onerosa, lo cual, como en seguida se verá, puede estar en el origen de un clamoroso supuesto de abuso de derecho.

### 3.7. Suspensión de actos tributarios: simulación de onerosidad de fianza. La retribución del fiador sin coste para el fiado

Según ya hemos apuntado, aun cuando normalmente el **contrato de fianza** será “gratuito”, nada impide que sea “**oneroso**” (cfr. J. Castán Tobeñas: *Derecho...*, ob. cit., pág. 49). Por tanto, cabe la posibilidad de que el interesado acuerde con el fiador una fianza retribuida. Así mismo, conviene recordar que, según establece el artículo 33.1 de la LGT de 2.003, “*La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme (...)*”.

Pues bien, en este marco, no es descartable que se firme, por un lado, un contrato de fianza en cuya virtud el deudor deba de retribuir en una determinada cantidad al fiador; y, por otro lado, se firme un documento secreto –que no se presenta ante la Administración tributaria– en cuya virtud se especifique que dicha retribución tan sólo será efectiva si el deudor gana el recurso y, en su virtud, la Administración tributaria le satisface los costes de la fianza.

Lo peor que puede ocurrir es que el recurrente pierda el recurso. Pero en tal caso éste no tendrá que satisfacer ninguna retribución al fiador; el cual, por otra parte, tampoco habrá tenido ningún coste, dado que lo único que habrá hecho es prestar una mera garantía personal.

En cambio, si el recurrente gana el recurso, el fiador adquirirá una retribución a costa de la Administración y sin coste alguno para el deudor; pues éste pagará al fiador la cantidad pactada y, acto seguido, se resarcirá de la misma ya que, insistimos, irá a cargo de la Administración tributaria. Tanto ello es así, que el interesado incluso tendrá derecho a percibir los intereses moratorios que se devenguen desde que haya pagado la retribución al fiador hasta que se ordene por la Administración el pago de la misma al interesado (cfr. art. 33.2 de la LGT de 2.003).

Ciertamente podría decirse que la constitución de la fianza estará gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero cáigase en la cuenta de que: a) Si la fianza es prestada por quien se dedica a esta actividad de forma habitual (como son las entidades de crédito, se seguros o de garantía recíproca), no estará gravada ni por este Impuesto (dado que estaría no sujeta), ni por IVA (dado que estaría exenta) [cfr. art. 7.5 del RD Leg. 1/1.993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR de la Ley del ITP y AJD (BOE de 20-X); y, art. 20.uno.18, f) de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del IVA (BOE de 29-XII)]. b) En otro caso, la fianza estará sujeta a ITP, concretamente al 1 por 100 de la obligación afianzada [según interpreta F. Pérez Royo (“Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en la ob. col. *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2.003, pág. 571) o al 1 por 100 de la contraprestación pactada a favor del fiador [según interpreta A. Martínez Lafuente (*Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1.996, pág. 309)]. Sea como sea, se advierte que el importe del ITP es reducido y que, dada la dificultad de la Administración tributaria de controlar el gravamen de las fianzas, no es

descartable que el interesado utilice la estratagemas de no presentar declaración por ITP hasta que la Administración asuma los costes de la fianza, entre los cuales, obviamente, se contarán el importe del ITP excepción hecha del recargo por declaración extemporánea en los términos previstos por el artículo 27 de la LGT de 2.003.

Se observa, pues, que con este simple y burdo expediente, interesado y fiador no tienen prácticamente nada que perder y sí algo que ganar: El interesado habrá obtenido, en todo caso, una suspensión libre de toda costa significativa; y el fiador, al que tampoco jamás le supondrá un coste la prestación de la fianza, podrá ganar una retribución por la misma si el interesado gana el recurso.

Ni que decir tiene, tal y como está planteada la hipótesis comentada, se trata de un clamoroso caso de **simulación de onerosidad**, pues, en realidad, lo que se ha concertado es una fianza que tan sólo es onerosa si se cumple la condición suspensiva de que la Administración se haga cargo de su importe. El problema es que será francamente difícil que la Administración pueda demostrar tal abuso de derecho

### **3.8. Procedimiento económico-administrativo abreviado: presentación de mero escrito de interposición de demanda para provocar una dilación en la tramitación del procedimiento**

El procedimiento abreviado es una novedad de la LGT de 2.003 destinada a descargar a los TEA de las reclamaciones de menor cuantía económica o de las que en principio deberían de ser más fáciles de resolver (como son las que se basen exclusivamente en la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas, en falta o defecto de notificación, en insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado, o en la comprobación de valores) –cfr. art. 245.I de la LGT de 2.003-.

Salta a la vista que el legislador de la LGT de 2.003 se ha inspirado en el Procedimiento abreviado que reguló, también por primera vez respecto a la JCA, la Ley 29/I.998, de la JCA (arts. 78 y ss.)

Una de las cuestiones que más nos llama la atención estriba en el escrito de interposición de la reclamación. Según el artículo 246.Ic) este escrito debe contener “*Las alegaciones que se formulan*”.

La pregunta es ¿qué acontece si en el referido escrito se omite formular tales alegaciones?

Respecto al procedimiento abreviado regulado en la Ley 29/I.998, de la JCA, el artículo 78.2, exige que “*El recurso se iniciará por demanda...*”, lo cual significa que no podrá limitarse el recurrente a presentar un simple escrito solicitando que se tenga por interpuesto para que, con posterioridad se envíe otro escrito deduciendo demanda (tal y como acontece en el procedimiento ordinario previsto en los arts. 45.I y 52), sino que se exige que en el escrito de interposición ya se deduzca demanda.

Sin embargo, la práctica de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo admite a trámite el mero escrito solicitando que se tenga por interpuesto el recurso, aunque, lógica-

mente, se requiere al recurrente para que en el plazo de diez días **subsane el defecto** presentando las alegaciones que deben integrar la demanda.

Pues bien, a nuestro juicio, igual criterio debería seguirse en el Procedimiento abreviado regulado en la LGT de 2.003, pues así parece exigirlo el artículo 71.1 de la Ley 30/1.992, de PAC, cuando establece que si la solicitud de iniciación de un procedimiento no reúne los requisitos exigibles “(...) *se requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición* (...)”

Es evidente que cuando al recurrente le interese dilatar el procedimiento abreviado, una elemental medida que tiene para conseguirlo es, pues, interponer el recurso sin presentar alegación alguna. Con ello forzará que el Tribunal le conceda un nuevo plazo para presentar escrito de alegaciones. En la media que se considere legítima esta práctica, creemos deberá considerarse como un supuesto subsumible en la **economía de opción**.

#### **4. Conclusiones**

Las principales conclusiones arribadas en el presente trabajo pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

- 1.- La ingeniería fiscal relativa a los mínimos exentos consiste, básicamente, en buscar los cauces legales para no sobrepasar el límite cuantitativo de referencia, siendo a tales efectos indiferente que el mínimo exento se base en el principio de capacidad del contribuyente o en el principio de eficacia gestora de la Administración.
- 2.- Y así, por ejemplo: a) En el Impuesto sobre el Patrimonio cabe afectar parte del patrimonio de un sujeto a una actividad económica para que éste quede exento y, evitar, de este modo, que no compute a la hora de calcular el mínimo exento del referido tributo. b) En el Impuesto sobre Sucesiones cabe utilizar la adopción o el matrimonio para beneficiarse del mínimo exento por razón del grado de parentesco. c) En el IRPF cabe formalizar el acogimiento para beneficiarse del mínimo exento familiar. d) En el IBI cabe fraccionar las fincas para beneficiarse del mínimo exento susceptible de aplicarse en las cuotas de escasa cuantía. e) En materia de vía de apremio cabe dejar de ingresar cuantías que no excedan de seis euros para beneficiarse de la prohibición que la Administración Tributaria tiene de exaccionarlas en ejecutiva. Ciertamente, este último supuesto no es un mínimo exento en sentido estricto, pues se trata de una prohibición de recaudar; pero tanto el mínimo exento como la prohibición de recaudar guardan algunas similitudes que, con las debidas matizaciones, permiten su estudio conjunto en materia de ingeniería fiscal.
- 3.- La ingeniería fiscal relativa a la revisión de actos tributarios consiste, básicamente, en buscar los mecanismos precisos para procurar que se dé el presupuesto de hecho de una norma reguladora del procedimiento de revisión que beneficia a un sujeto determinado, siendo a tales efectos indiferente cuál es el procedimiento revisor de que se trate.

4.- Y así, por ejemplo: a) El servirse de un representante verbal carente de poder suficiente para recurrir es útil para evitar que en casos extremos el acto administrativo adquiera firmeza y para conseguir una dilación en el procedimiento. b) El servirse de un representante verbal carente de poder suficiente para asumir o reconocer obligaciones en nombre del representado es, en determinadas hipótesis, útil para evitar la interrupción de la prescripción. c) El plantear consultas vinculantes a la Administración es útil para ver si acaso beneficia al interesado la opinión de la Administración. d) Aun cuando parezca paradójico, el ingresar más de lo debido a una entidad pública puede ser un mecanismo factible para obtener unos intereses fijos superiores a los ordinarios del mercado. e) Cuando sea posible la suspensión del acto recurrido mediante fianza, la mera presentación de un fiador que no reúna los requisitos exigibles, es suficiente para evitar que el acto recurrido pueda ser inmediatamente ejecutado y para conseguir una dilación en el procedimiento de suspensión. f) La firma de un contrato de fianza respecto al cual se pacte secretamente que tan sólo será oneroso si el recurrente gana el recurso, es, a nuestro modo de ver, un supuesto de simulación de onerosidad en perjuicio de la Administración; el problema estribará en que será difícil demostrar tal simulación. g) Cuando al recurrente le interese dilatar el procedimiento económico-administrativo abreviado, una elemental medida que tiene para conseguirlo es interponer el recurso sin presentar alegación alguna, con lo cual forzará que el Tribunal le conceda un nuevo plazo para presentar escrito de alegaciones. ■

**NOTA:** Este trabajo recoge planteamientos defendidos por el autor en las “IV Jornades de Dret Tributari” celebradas en Tarragona los días 4 y 5 de marzo de 2.004 bajo la organización de la “Universitat Rovira i Virgili” en la colaboración con el “Il·lustre Col·legi d’advocats de Tarragona”, donde participaron como ponentes los Drs. Joan Francesc PONT CLEMENTE, José Andrés ROZAS VALDÉS, Eva ANDRÉS AUCEJO y Maria Luisa ESTEVE PARDO; así como los Srs. Lluís FARGAS MAS, Jordi PLANCHART REMMERT y Luís ATIENZA ALARCÓN.



## ESTUDIOS

### ■ **El tratamiento fiscal de la vivienda en la normativa del IRPF (1979-2004)**

■ Pilar Pascual de Pablo

Lourdes Serna Blanco

Amaia Urkiola Fernández

Profesoras Titulares de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.  
Universidad del País Vasco.

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Fiscalidad de la titularidad de una vivienda no arrendada
3. Fiscalidad de la titularidad de una vivienda arrendada
4. Tratamiento fiscal de la transmisión de vivienda
5. Beneficios fiscales por la propiedad o uso de la vivienda
6. Resumen y conclusiones

## **I. Introducción**

España es el segundo país de Europa con mayor tasa de vivienda en propiedad y el que otorga más ventajas fiscales a los compradores. Estas circunstancias han sido frecuentemente mencionadas entre las dinamizadoras de los precios de las viviendas en el país, los cuales se han más que duplicado en los últimos cinco años.

Si se tienen en cuenta las recomendaciones de la OCDE, España debería ir reduciendo la importancia de las ayudas fiscales a la adquisición de vivienda, y fomentar el régimen de alquiler; el cual, en contraste con el régimen de tenencia en propiedad, actualmente apenas tiene desgravaciones fiscales. En este sentido, el Gobierno pretende abordar la reforma de la fiscalidad de la vivienda dentro de la reforma general del sistema impositivo prevista para el año 2005, reforma que tenderá a converger con la existente en la Unión Europea y que pretende establecer una neutralidad fiscal, de modo que se elimine la discriminación existente entre el tratamiento fiscal que recibe el acceso a la vivienda en propiedad y en alquiler; tratamiento que prima de manera arbitraria al acceso en propiedad.

El objeto de este trabajo es analizar las distintas reformas en la fiscalidad de la vivienda en la normativa del IRPF. Para ello se realizará una revisión legislativa cronológica, comenzando desde 1979, año en que se aplicó por primera vez el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta la actualidad, estudiando en detalle la evolución sufrida por el tratamiento fiscal que reciben ambos regímenes de acceso a una vivienda, propiedad *versus* alquiler. En este último caso, se analizará tanto la fiscalidad soportada por el propietario de la misma como consecuencia de los rendimientos obtenidos a través del arrendamiento como la aplicada, vía beneficios fiscales, a quien reside en una vivienda arrendada. Se describirá asimismo la fiscalidad sufrida por la vivienda habitual frente a la no habitual.

El trabajo se estructurará de la siguiente forma: en primer lugar se analizará la evolución de la fiscalidad de las viviendas no arrendadas, para continuar con el tratamiento fiscal de las viviendas arrendadas. En tercer lugar estudiaremos los cambios habidos en el gravamen de las variaciones patrimoniales originadas como consecuencia de la transmisión de la vivienda, para finalmente, analizar los beneficios fiscales aplicables en la cuota como consecuencia de la propiedad o uso de esta categoría de elemento patrimonial.

## **2. Fiscalidad de la titularidad de una vivienda no arrendada**

Desde 1979, año en que se aplicó por primera vez el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, impuesto surgido tras la reforma del sistema impositivo operada con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, es posible afirmar que el importe de los rendimientos del capital, en general, y del capital inmobiliario, en particular, forman parte de la renta del contribuyente sometida a gravamen, junto con los rendimientos del trabajo, los rendimientos de las actividades económicas, resto de rendimientos del capital, alteraciones de patrimonio y las imputaciones de renta que se establezcan por norma, tal y como se definió ésta en el artículo 1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se siguió definiendo en el artículo 6 de la última Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Esta última Ley debido a las numerosas modificaciones que ha sufrido ha sido recogida junto con las mismas en un texto refundido aprobado por el 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, el cual con motivo de su incorporación al mismo ha derogado entre otras la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Entre dichos rendimientos del capital inmobiliario, definidos con carácter general como aquellos "procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos"<sup>1</sup> se encuentran los rendimientos provenientes de los inmuebles no arrendados, cuya tributación en el IRPF ha experimentado importantes modificaciones a lo largo del tiempo. En este sentido podemos adelantar que, de forma general, su tratamiento fiscal se ha suavizado a lo largo de las diferentes leyes que han ido regulando el Impuesto, en especial para la vivienda habitual.

Comenzaremos con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, primera Ley en aprobar el texto regulador del IRPF con las características generales que sigue presentando en la actualidad, a saber; la de ser un gravamen general y progresivo sobre la renta personal, cuyo desarrollo se produjo inicialmente en el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual fue sustituido por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En dicha normativa, se distinguía entre *inmuebles de naturaleza rústica o urbana arrendados, subarrendados o cedidos*, los cuales se analizarán en el apartado siguiente, e *inmuebles urbanos utilizados por su propietario o usufructuario*. La definición de estos últimos se recogía en el artículo 49 del Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, señalándose que son *inmuebles urbanos* las edificaciones y, en su caso los terrenos anejos a las mismas pertenecientes al mismo propietario y destinados a espacios verdes, jardines, parques, instalaciones deportivas o similares de su uso exclusivo. A su vez, se consideraba que tales bienes estaban *utilizados por sus propietarios o usufructuarios* cuando se usaban exclusivamente por éstos en forma permanente o temporal.

En este caso, el rendimiento íntegro a imputar por los mismos ascendía, en general, al 3% del *valor* por el que se hallasen computados o debieran en su caso computarse a los efectos del *Impuesto sobre el Patrimonio*, considerándose como gasto deducible exclusivamente el correspondiente a los *intereses de los capitales ajenos* invertidos en los inmuebles y demás gastos de financiación.

Sin embargo, la normativa contemplaba el cómputo de un rendimiento íntegro de mayor cuantía al especificado en el párrafo anterior respecto de aquellos inmuebles urbanos uti-

---

<sup>1</sup> Si bien la redacción de la definición de rendimientos del capital inmobiliario ha cambiado a lo largo del tiempo, en esencia su contenido ha variado poco desde la primera Ley de IRPF, incluyendo la misma todas contraprestaciones y utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en metálico o en especie que provengan directa o indirectamente de la titularidad de bienes inmuebles o de la titularidad de derechos reales que recaigan sobre los mismos.



lizados por sus propietarios o usufructuarios que cumplieran ciertos requisitos, a saber, tratarse de una vivienda propiedad de persona distinta del promotor que se encontrase *desocupada*<sup>2</sup> durante más de diez meses al año seguidos o alternos y que perteneciera a un sujeto pasivo o, en su caso, a miembros de una misma unidad familiar que poseyesen *más de tres viviendas*, desocupadas o no.

En este caso, de existir únicamente una vivienda desocupada, se aplicaba al valor en el Impuesto sobre el Patrimonio de la misma un 10% en vez de un 3% a efectos del cómputo del rendimiento íntegro. En caso de que se poseyese más de una vivienda desocupada, sólo se aplicaba el 10% sobre el valor de las desocupadas a partir de la tercera (en total entre ocupadas y desocupadas), por orden cronológico en la propiedad o usufructo o, en caso de no poder determinarse dicho orden, sobre las de mayor valor. Si suponemos que el objeto de este tratamiento era desincentivar la tenencia de viviendas desocupadas, el hecho de que en caso de existir más de una de este tipo se aplicara la regulación anterior podía llegar a provocar situaciones inequitativas, como el que unidades familiares con diferente número de viviendas desocupadas sufrieran sobregravamen por el mismo número de ellas; así por ejemplo, dos unidades familiares con cinco viviendas cada una, entre ocupadas y desocupadas, con dos desocupadas en una de ellas y cuatro en la otra, sufrirían el sobregravamen de igual forma: únicamente sobre dos viviendas desocupadas (las más nuevas en el segundo caso).

Sin embargo, este tratamiento fiscal “penalizador” con respecto a las viviendas desocupadas pronto pasó a suavizarse.

Así, el segundo desarrollo reglamentario de la primera Ley del IRPF, recogido en el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, pasó a eliminar el gravamen aplicable a las viviendas desocupadas en caso de que el sujeto pasivo o unidad familiar no poseyese más de tres entre ocupadas y desocupadas, señalándose en este caso que no se computarían ingresos por los inmuebles desocupados, bien por encontrarse en expectativa de alquiler o venta o por cualquier otra razón, si bien los gastos deducibles que en ellos se originasen (intereses de capitales ajenos y demás gastos de financiación) podían seguir aplicándose. En caso de poseer más de tres viviendas, entre ocupadas y desocupadas, se seguía aplicando el sobregravamen en los mismos términos que el establecido en el desarrollo reglamentario anterior:

Posteriormente, con la entrada en vigor de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos del capital inmobiliario pasaron a dividirse en rendimientos procedentes de *inmuebles de naturaleza rústica o urbana arrendados o subarrendados* y restantes *inmuebles urbanos excluidos los solares*, dejándose de distinguir, por tanto, entre inmuebles ocupados y desocupados. Así, a partir del 1 de enero de 1986, el rendimiento íntegro correspondiente a los inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, con exclusión de los solares, se

---

<sup>2</sup> No se consideraba vivienda desocupada la que se hallara utilizada por su propietario o usufructuario durante dos meses o más dentro del año natural o destinada a la venta o alquiler o cedida en alquiler de forma gratuita.

calculó aplicando un 3% al valor por el que se hallasen o debieran estar computados a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, eliminándose de este modo, tanto la ausencia de cómputo de ingresos en el caso de las viviendas desocupadas cuando no se poseyesen más de tres, entre desocupadas o no, introducida por el Reglamento de 1981, como la sobreimposición existente sobre las mismas en caso de poseerse más de tres entre ambos tipos de utilización, existente en la normativa desde sus orígenes. Además, como se verá en un apartado posterior, se empezaron a otorgar beneficios fiscales en cuota no sólo para la adquisición de la vivienda que fuera a constituir la residencia habitual del contribuyente, como había sido hasta el momento, sino también para la no habitual, siempre que se tratara de vivienda de nueva construcción. El único aspecto en el que la normativa se endureció fue con respecto a los gastos deducibles aplicables, al limitarse la aplicación del único gasto deducible permitido para este tipo de inmuebles, a saber, los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de bienes de esta naturaleza, a un máximo de 800.000 pesetas en cada periodo impositivo, conjuntamente con los intereses deducidos correspondientes a inmuebles urbanos o rústicos arrendados o subarrendados.

La Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las Contribuciones Rústicas y Pecuaria y Urbana, rebajó del 3% al 2% el porcentaje aplicable sobre el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio a efectos del cálculo del rendimiento íntegro correspondiente a los "restantes inmuebles urbanos, excluidos los solares", y por último, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, última Ley en introducir alguna modificación sobre la primer Ley del IRPF en lo que a rendimientos del capital inmobiliario se refiere, pasó a considerar también como gasto deducible, además de los intereses de capital ajenos, con el límite ya comentado de 800.000 pesetas en conjunto, *las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*.

Podemos concluir por tanto señalando que a lo largo de los 13 ejercicios impositivos en los que estuvo en vigor la primera Ley de IRPF, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, el tratamiento fiscal aplicable sobre los bienes inmuebles no arrendados se suavizó, tanto en la forma de computar los rendimientos íntegros correspondientes como en el de los gastos deducible aplicables.

El 1 de enero de 1992 entró en vigor la segunda Ley reguladora del IRPF, a saber, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Siguiendo el artículo 34 de esta Ley, los rendimientos del capital inmobiliario vuelven a ser de dos tipos: los procedentes de *inmuebles arrendados o subarrendados*, y los procedentes de los *restantes inmuebles urbanos, excluidos el suelo no edificado*. En este último caso, caso que nos ocupa en este primer apartado, la primera redacción de la Ley siguió considerando como rendimiento íntegro el 2% del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien se pasó a señalar de forma expresa que en el caso de inmuebles en construcción o no susceptibles de uso por razones urbanísticas, no se computaría rendimiento íntegro alguno. El artículo correspondiente a los gastos deducibles, sin embargo, si sufrió modificaciones importantes con respecto a la última redacción de la Ley anterior, dado que se eliminó la deducibilidad de los intereses satisfechos en la adquisición o mejo-

ra de inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual, limitándose la deducibilidad de los mismos a 800.000 pesetas anuales en tributación individual y 1.000.000 pesetas anuales en tributación conjunta.

La *definición de vivienda habitual* se recogía en el artículo 34 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias, donde se señalaba que se entendía por vivienda habitual la edificación que constituyera la residencia del sujeto pasivo por un plazo continuado de, al menos, tres años, a no ser que concurrieran circunstancias que necesariamente exigieran el cambio de domicilio. Se incluían en esta definición las plazas de garaje y demás anexos siempre que se hubieran adquirido conjuntamente con la vivienda. Se señalaba también que se entendería que la vivienda no había constituido la residencia del sujeto pasivo si en doce meses a partir de la fecha de adquisición o de terminación de obras no había sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio sujeto pasivo, excepto cuando éste disfrutara de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no fuera objeto de otra utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzaba a contarse a partir de la fecha del cese.

Por tanto, con la nueva Ley el tratamiento fiscal aplicable sobre los inmuebles urbanos no arrendados distintos de la vivienda habitual se endureció vía gastos deducibles, al quedar únicamente como tal la cuota correspondiente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, mientras que el tratamiento aplicado a la vivienda habitual mejoró en el sentido de ver ampliado el límite sobre la deducibilidad de intereses de 800.000 pesetas anuales en conjunto para todo tipo de inmuebles a 800.000 pesetas anuales de forma exclusiva para este tipo de inmuebles. A su vez, como se verá en el siguiente apartado, los inmuebles arrendados pasaron a tener también un nuevo límite propio en los que a este gasto deducible se refiere.

Durante los siete ejercicios impositivos (desde 1992 a 1998, ambos inclusive) en que estuvo en vigor esta segunda Ley de IRPF, el apartado correspondiente a los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario permaneció inalterado, no así el correspondiente al cómputo del rendimiento íntegro, el cuál sufrió, en lo referente a los inmuebles urbanos no arrendados, tres cambios de redacción.

El primero de ellos lo introdujo la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, señalando que si bien con carácter general el mismo se calcularía aplicando un 2% sobre el valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, en el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados de acuerdo a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994 tal porcentaje se reduciría al 1,30%.

Posteriormente, el Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, y con efectos desde 1 de enero de 1995, dejó de tener en cuenta el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio y pasó a considerar únicamente el valor catastral, señalando que con carácter general el rendimiento íntegro para los inmuebles urbanos no arrendados se estimaría como el 2% de su

valor catastral, reduciéndose este porcentaje al 1,10% en el caso de inmuebles con valores catastrales revisados según lo anteriormente comentado.

Para finalizar, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, añadió a lo anterior que en caso de que a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles careciesen de valor catastral o el mismo no hubiese sido notificado a su titular, se tomaría como tal el 50% del valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo en estos casos el porcentaje aplicable del 1,10%.

Pasaremos por último a analizar la tercera y última Ley reguladora del IRPF recogida inicialmente en Ley 40/1998, de 9 de diciembre y actualmente en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Comenzaremos señalando el importante cambio de estructura que presentaron en la misma lo que hasta el momento se habían venido llamando rendimientos del capital inmobiliario, al pasar a utilizarse esta denominación exclusivamente para los rendimientos obtenidos de la cesión, arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos o rústicos. De cara a la imputación de rentas en el caso de los restantes bienes inmuebles, se creó un régimen especial denominado *régimen de imputación de rentas inmobiliarias*. Según el mismo, en el caso de la vivienda habitual deja de imputarse en la base imponible renta alguna, pasando los intereses de capital ajenos invertidos en su adquisición o rehabilitación a ser deducibles en la cuota del Impuesto en vez de seguir considerándose gasto deducible como hasta el momento y desapareciendo a su vez la deducibilidad del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Dado que en este Impuesto la base imponible también está constituida por el valor catastral y su cuota se calcula aplicando al mismo un porcentaje inferior al 2%, todos los sujetos pasivos se beneficiaron por el hecho de dejar de computarse tanto el rendimiento íntegro como la deducibilidad del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles. Sin embargo, el hecho de que los intereses de capitales ajenos pasaran a deducirse en cuota en vez de en la base favorece a aquellos individuos con un tipo marginal inferior al porcentaje aplicable para el cálculo de la deducción y perjudica a aquellos con un tipo marginal superior a dicho porcentaje.

Podemos decir por tanto que, en general, el tratamiento fiscal otorgado a la vivienda habitual mejoró para los individuos de renta baja y empeoró para los de renta alta, aumentando de este modo la progresividad del Impuesto.

En lo referente a la definición de vivienda habitual, esta varió ligeramente con respecto a su definición en la Ley anterior; al limitarse a un máximo de dos las plazas de garaje que, de adquirirse conjuntamente con la vivienda, se asimilaban a ella.

Con respecto a los restantes inmuebles urbanos no arrendados distintos de la vivienda habitual, la renta imputada por los mismos pasó a coincidir con el rendimiento íntegro estimado para los mismos según la última redacción de la Ley anterior; a saber, el 2% del valor catastral en términos generales, el 1,10% del valor catastral revisado, o el 1,10% del 50% del valor a efectos de Impuesto sobre el Patrimonio de no disponer de valor catastral, empeorando por tanto su tratamiento fiscal el dejar de considerarse como deducible la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

### 3. Fiscalidad de la titularidad de una vivienda arrendada

El tratamiento fiscal aplicable sobre los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un inmueble no ha sufrido tantas modificaciones como las habidas sobre la titularidad de un inmueble no arrendado. Como se ha visto en el apartado anterior, dentro de los rendimientos del capital inmobiliario siempre ha habido un apartado referido a los rendimientos procedentes de inmuebles rústicos o urbanos arrendados o subarrendados, el cual apenas ha sufrido modificaciones en lo que se refiere al cómputo de los rendimientos íntegros, aunque en lo referente a gastos deducibles sí ha existido alguna variación digna de mención.

Así, en todas las redacciones que han existido de este apartado en la primera Ley reguladora del IRPF, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, se ha considerado como rendimiento íntegro en este caso *el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido en su caso el correspondiente a todos los bienes cedidos con el inmueble*. Con la segunda Ley reguladora del IRPF, Ley 18/1991, de 6 de junio, se añadió al párrafo anterior la coletilla *“ y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido ”*, redacción que inicialmente también se mantuvo en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, hasta que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, le añadió *“o en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario”*.

Con respecto a los gastos deducibles, todas las leyes han considerado como tales, en términos generales, *“los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de los que los rendimientos procedan”*. Sin embargo, a la hora de especificar los mismos han existido alteraciones principalmente en lo que se refiere a tres conceptos: cálculo del importe correspondiente al deterioro sufrido por los bienes, límite aplicable sobre la deducibilidad de intereses de capitales ajenos invertidos en el inmueble y requisitos exigidos a los saldos de dudoso cobro de cara a su deducibilidad.

Con relación al primero de los conceptos, el deterioro sufrido por los bienes, también llamado amortización, el primer desarrollo reglamentario de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, señalaba que el cálculo del importe deducible era como máximo el resultado de aplicar al valor declarado del bien productor de los rendimientos los coeficientes que al efecto señalara el Ministro de Hacienda. Posteriormente, el segundo desarrollo reglamentario de dicha Ley pasó a diferenciar entre bienes inmuebles y resto de bienes, calculándose la amortización máxima deducible en el primero de los casos como el 1,5% del Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, mientras que en el segundo de los casos se volvía a remitir a los coeficientes aprobados por Orden Ministerial. El cómputo de las amortizaciones se mantuvo de esta manera también durante la vigencia de la segunda Ley de IRPF, Ley 18/1991, de 6 de junio, mientras que la última Ley reguladora del Impuesto, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, volvió a modificar su modo de cálculo: en lo referente a bienes inmuebles se estableció como tal el 2% sobre el coste de adquisición del bien, mientras que en lo que respecta a los bienes de naturaleza mobiliaria arrendados con los mismos se estableció aplicar también sobre el coste de adquisición unos coeficientes sitos en tablas de amortización simplificadas que la misma Ley aprobó. Posteriormente, y para finalizar, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, aumentó el porcentaje a aplicar a los bienes

inmuebles del 2% al 3%, estableciéndose que el mismo operaría sobre el mayor de dos valores: el coste de adquisición del bien o su valor catastral. De esta forma, podemos decir que el importe deducible por el concepto amortizaciones se ha visto incrementado a lo largo del tiempo.

El segundo concepto en donde han existido modificaciones de interés es el relativo al límite máximo establecido para la deducibilidad de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los mismos y demás gastos de financiación. Así, mientras que en la redacción original de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, no se estableció ningún límite máximo de cara a la deducibilidad de tal concepto, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, pasó a limitar los mismos a un máximo de 800.000 pesetas anuales en conjunto para inmuebles arrendados y no arrendados. Con posterioridad, la segunda Ley reguladora del impuesto, Ley 18/1991, de 6 de junio, pasó a establecer dos límites independientes para los inmuebles arrendados y no arrendados, fijándose tal tope máximo en el caso que nos ocupa en la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión. De este modo, el rendimiento neto del capital inmobiliario podía llegar a ser negativo por la aplicación de los restantes gastos deducibles, pero nunca como consecuencia de la aplicación de este gasto. Tal límite se mantuvo en la primera redacción de la tercera y última Ley reguladora del impuesto, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, volviéndose a modificar con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en donde se estableció que el límite máximo deducible por la totalidad de gastos deducibles no podía exceder los rendimientos íntegros obtenidos. Ello implica que actualmente los rendimientos netos del capital inmobiliario no pueden ser nunca negativos. En relación a esta última cuestión es importante resaltar el hecho de que, en caso de existencia de parentesco (cónyuge o pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive) entre el arrendador y arrendatario, existe en la normativa una cláusula de rendimiento neto mínimo a computar, cifrado en el 2% del valor catastral, en general, el 1,10% si el valor catastral está actualizado ó el 50% del 1,10% del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de carecer de valor catastral. Ello impide por tanto, que en estas situaciones de parentesco el rendimiento neto a computar pueda llegar a ser nulo, cosa que si puede llegar a ocurrir si entre arrendador y arrendatario no existe tal lazo de unión. Esta cláusula de rendimiento neto mínimo en caso de parentesco se introdujo con la segunda Ley del Impuesto pretendiéndose evitar con la misma la picaresca de intentar computar un rendimiento neto del capital inmobiliario negativo<sup>3</sup> mediante el “arrendamiento ficticio” por una cantidad simbólica a personas unidas por lazos de parentesco.

En resumen, podemos concluir que el tratamiento fiscal aplicado de cara a la deducibilidad de los gastos necesarios para la obtención de ingresos, en general, y de los intereses de capitales ajenos, en particular, se ha ido endureciendo a lo largo del tiempo.

También los saldos de dudoso cobro han visto variar una de las condiciones exigidas a los mismos de cara a su deducibilidad, modificación que en este caso ha jugado a favor del

---

<sup>3</sup> Recuérdese que con la Ley 18/1991, de 6 de junio, el rendimiento neto a computar en el caso de arrendamiento de inmuebles podía llegar a hacerse negativo a través de la deducibilidad de gastos distintos a los intereses de capitales ajenos. Tal posibilidad desaparece con la Ley 49/1998, de 9 de diciembre.

sujeto pasivo. Desde la implantación de la primera Ley del IRPF, se han considerado como deducibles aquellos saldos favorables que el titular considerara de dudoso cobro, siempre que tal circunstancia quedara suficientemente justificada. Se señalaba además, que en todo caso se entendería como suficientemente justificada tal circunstancia en dos situaciones: cuando el deudor se hallara en situación de suspensión de pagos, quiebra u otras análogas, o cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el sujeto pasivo y de finalización del periodo impositivo hubiera transcurrido más de un año y no se hubiese producido una renovación del crédito. Tal redacción se mantuvo inalterada a lo largo del periodo de vigencia de la primera y segunda Ley del impuesto. Sin embargo, con la tercera y última Ley reguladora del mismo, se rebajó de doce a seis meses el periodo de tiempo que debía haber transcurrido entre el momento de la primera gestión de cobro y el de la finalización del periodo impositivo de cara a justificar la existencia de saldos de ese tipo (Art. 12 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el nuevo Reglamento del IRPF, que incorpora al anterior las modificaciones acaecidas desde la entrada en vigor del mismo).

Para finalizar este apartado es importante señalar una última modificación habida en el cómputo de los rendimientos netos del capital inmobiliario, introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, según lo cual en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto a computar por los mismos se reducirá en un 50%. Con esta medida se reduce de forma importante el gravamen soportado por las rentas obtenidas del arrendamiento de viviendas, pretendiéndose de este modo introducir un incentivo adicional para incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres.

#### **4. Tratamiento fiscal de la transmisión de vivienda**

La transmisión de la vivienda, al igual que ocurre con cualquier otro elemento patrimonial, produce una ganancia o pérdida patrimonial. Por ello, en el análisis de la fiscalidad de la transmisión de la vivienda hay que atenerse a lo que la normativa regula en el caso de los incrementos o disminuciones patrimoniales.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, definió los incrementos y disminuciones patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

A su vez, señalaba que el importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio era la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales. Con relación al valor de enajenación, éste se calculaba como la diferencia entre el importe real de la enajenación (o valor en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la transmisión era de carácter lucrativo) y los gastos y tributos (locales y estatales) pagados por el transmitente.

Por su parte, el valor de adquisición se calculaba de la siguiente manera: importe real de la adquisición (o valor en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la adquisición era

de carácter lucrativo) + coste de inversiones y mejoras + gastos y tributos (locales y estatales) pagados por el adquirente – importe de las amortizaciones por depreciación (éstas últimas no eran deducibles en el caso de adquisiciones a título lucrativo).

En el caso de que los bienes se hubiesen adquirido antes del 31 de diciembre de 1978, el valor de adquisición era el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 1978 si éste fuese superior al anteriormente citado.

Frente a la primera Ley de IRPF, la segunda Ley declaró no sujetos los incrementos patrimoniales netos procedentes de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas no fuese superior a 500.000 pesetas.

Además esta Ley, con respecto al cálculo del valor de adquisición realizó dos modificaciones, a saber, por un lado, explicitó el hecho de que los intereses no aumentaban dicho valor; y por otro, que en caso de poderse deducir la amortización, el mismo siempre debía minorarse en el importe de la amortización mínima, aún cuando ésta no hubiese sido deducida.

Con respecto al cálculo del valor de transmisión, anteriormente denominado valor de enajenación, la modificación fue que el 75% de la cuota del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no minoraba dicho valor cuando el mismo fuese deducible en la cuota del Impuesto.

Por lo que respecta a la última Ley de IRPF, hay que destacar que la misma eliminó la no sujeción de los incrementos patrimoniales netos cuando no se superase el límite de 500.000 pesetas, así como la no deducción del 75% de la cuota del Impuesto Municipal del Incremento en el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana modificaciones, que como ya se ha señalado, fueron introducidas por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Para las ganancias de capital que no se generan de forma instantánea, sino en periodos dilatados de tiempo, el legislador ha optado por introducir mecanismos correctores de la inflación, a fin de evitar que el contribuyente tribute por presuntas plusvalías que en realidad no existen.

En la corrección del efecto de la inflación se han utilizado diversos sistemas a lo largo del tiempo. Así, inicialmente este problema no fue contemplado en la redacción de la primera Ley de IRPF, ni en su desarrollo reglamentario, si bien las Leyes de Presupuestos Generales posteriores tomaron en cuenta el problema inflacionario mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización al valor de adquisición.

La segunda Ley de IRPF estableció que el importe real a tener en cuenta en el cálculo, tanto del valor de adquisición como del de transmisión, era el importe efectivamente satisfecho, cuando no difiriese del valor normal de mercado, en cuyo caso sería éste, y que cuando el periodo de generación de la alteración patrimonial fuese superior a dos años, el incremento o disminución de patrimonio se reducirá en un 5,26%, en el caso de bienes inmuebles, por cada año que exceda de dos, quedando por tanto no sujeto cuando dicho periodo superase 20 años.



El Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y fomento y liberalización de la actividad económica, introdujo modificaciones en la redacción original de la Ley 18/1991, de 6 de junio estableciendo un nuevo régimen fiscal aplicable a los incrementos y disminuciones patrimoniales. La característica más importante del nuevo régimen era que para la determinación del importe de las alteraciones patrimoniales se aplicaban coeficientes de actualización sobre cada uno de los componentes del valor de adquisición del elemento patrimonial.

En lugar de la reducción gradual de la cuantía del incremento o disminución de patrimonio en función del tiempo de permanencia del bien o derecho en poder del sujeto pasivo, que constituía la principal característica del régimen anterior; el procedimiento adoptado por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, consistió en el establecimiento de un sistema de corrección de los efectos de la depreciación monetaria por medio de coeficientes de actualización aplicables sobre los distintos componentes que integraban el valor de adquisición en función del año que a cada uno de ellos le correspondiese.

No obstante, esta regulación, respetando el tratamiento fiscal de las inversiones realizadas bajo la normativa anterior; estableció un régimen transitorio aplicable a los bienes y derechos adquiridos con anterioridad al 9 de junio de 1996 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio), siempre que se originase un incremento de patrimonio, en el que podía aplicarse, además de los coeficientes de actualización, un coeficiente reductor del 11,11% en el caso de bienes inmuebles por cada año del periodo de generación que excediese de dos.

Finalmente, la tercera Ley de IRPF, ha mantenido como sistema de corrección los coeficientes de actualización, si bien a partir de la entrada en vigor de esta nueva normativa éstos se aplican exclusivamente a los bienes inmuebles.

A pesar de que en términos generales el cálculo de la alteración patrimonial generado por la transmisión de la vivienda no presenta diferencias respecto a otros elementos, en el caso de que ésta sea habitual la transmisión goza de un beneficio del que muy pocos elementos patrimoniales disfrutan, a saber, la posibilidad de acogerse a la *exención por reinversión en vivienda habitual*. Dicho beneficio fiscal se justifica, entre otros motivos para evitar el efecto inmovilización que se daría de gravarse la transmisión sin ningún trato especial.

La definición de vivienda habitual ha sufrido ligeras modificaciones a lo largo del tiempo. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, definió como vivienda habitual aquella que constituyese o fuese a constituir la residencia habitual del contribuyente, señalándose que por residencia habitual se entendería la permanencia por un periodo de más de 183 días, durante el año natural en territorio español, precisándose que para el cómputo de dicho periodo no se descontarían las ausencias cuando las mismas se realizaran por circunstancias en virtud de las cuales pudiera interpretarse que las mismas no iban a tener una duración superior a tres años. A este respecto, el Real Decreto 2515/1979, de 2 de noviembre, precisó que la ocupación de la misma debía producirse en un plazo no superior a 12 meses a partir de la fecha de la adquisición o terminación de las obras de construcción.

Fue la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, la que cambió el concepto de vivienda habitual estableciendo que se entendería por vivienda habitual la residencia del contribuyente, de la unidad familiar, o de cualquiera de sus miembros, durante un periodo continuado de tres años, y cuando no habiendo transcurrido dicho plazo, coincidiesen las circunstancias que necesariamente exigieran el cambio de vivienda, teniendo que ocuparse la vivienda en un plazo no superior a 12 meses.

Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, y la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, modificaron ligeramente la definición anterior en los términos descritos en el apartado 2 del presente trabajo.

Con respecto a la *exención por reinversión en vivienda habitual*, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, establecía que los incrementos de patrimonio obtenidos por enajenación de vivienda habitual se reducirían en 2.000.000 pesetas cuando el importe total se reinvirtiese en la adquisición de una nueva vivienda habitual en un periodo no superior a dos años, tanto anteriores como posteriores, desde la fecha de enajenación.

En el caso de que el importe de la venta se percibiese a plazos, mientras se reinvirtiese lo que se fuese percibiendo no se consideraba que se estaba incumpliendo el plazo de los dos años.

Posteriormente, la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981, eliminó la limitación de 2.000.000 pesetas estableciéndose la exención total para el incremento patrimonial obtenido.

El Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, contempló expresamente la exención por reinversión para viviendas habituales de diferentes miembros de la unidad familiar y matizó que cuando la reinversión no se realizase en el momento de la transmisión se debería hacer constar en la declaración mediante un escrito.

A través del Real Decreto Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y autonómica, y de la Ley 5/1983, de 29 de junio, se mantuvo la exención total siempre que el importe de lo reinvertido en vivienda habitual no excediese de 15.000.000 pesetas, y se diesen las mismas condiciones que las establecidas en la primera redacción de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. En el caso de que lo reinvertido fuese menor que lo percibido en la transmisión o fuese superior a 15.000.000 pesetas, quedaría exento únicamente la parte proporcional.

Finalmente, la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, hizo desaparecer el límite de 15.000.000 pesetas, restableciendo la exención total para todo el incremento patrimonial obtenido, tratamiento que se ha seguido manteniendo en la Ley del IRPF actual.

Con relación a los incrementos de patrimonio originados por causa de muerte, conocidos como “la plusvalía del muerto”, señalar que hasta la aprobación de la Ley 48/1985, de 27

de diciembre, estuvieron gravados, si bien, los desarrollos reglamentarios de la primera Ley de IRPF contemplaban la exención por reinversión en vivienda habitual automática cuando el incremento de patrimonio se produjera por la transmisión lucrativa de ésta en caso de fallecimiento siendo los nuevos propietarios miembros de la unidad familiar.

## **5. Beneficios fiscales por la propiedad o uso de la vivienda**

La deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda es el principal beneficio fiscal tanto a nivel económico como social. Dicho beneficio fiscal ha recibido críticas por su regresividad, ya que son los individuos de renta más alta los que más invierten en vivienda y por tanto los que más beneficio fiscal obtienen de dicha deducción.

Sin embargo, como se verá posteriormente, a lo largo del tiempo se ha pretendido suavizar esa inequidad mediante dos medidas fundamentalmente, a saber, la deducción en la cuota del impuesto, en lugar de en la base, de los intereses de capitales ajenos y el establecimiento de un límite máximo en la deducción permitida.

Respecto a la primera medida, señalar que tradicionalmente, los beneficios fiscales aplicables en el IRPF por la adquisición o rehabilitación de una vivienda habitual se han articulado como gasto deducible, para el caso de los intereses de préstamos utilizados en la compra o rehabilitación de la vivienda, y como deducción en la cuota para el caso de las cantidades invertidas en dicha operación. Éste ha sido el tratamiento fiscal que ha operado hasta el 31 de diciembre de 1998. A partir de esa fecha, se ha igualado el tratamiento dado a los intereses y al importe de la inversión propiamente dicha, pasando a deducirse ambos conceptos en la cuota del Impuesto. Esta modificación supone un ahorro para el contribuyente independiente de su nivel de renta, mientras que la deducibilidad en la base de los intereses de los préstamos, permitida hasta 1999, suponía un ahorro impositivo que dependía del tipo impositivo marginal del sujeto y por tanto de su renta.

Respecto a la segunda medida, el establecimiento de límites en la cuantía de la deducción máxima permitida en la cuota, hay que señalar que tras la implantación de la última reforma del IRPF, puesta en marcha con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la base de la deducción se limita, en general, a 9.015,2 euros anuales frente al anterior límite porcentual de 30% de la base liquidable.

Por otra parte, señalar que el tratamiento fiscal de la vivienda habitual en alquiler se planteó como algo necesario desde el punto de vista de la equidad en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, ya que no era lógico que únicamente disfrutasen de beneficios fiscales quienes tenían acceso a la propiedad de una vivienda, mientras que precisamente los individuos de rentas más bajas, quienes no podían optar la vivienda en propiedad, no gozasen de tales beneficios.

La primera Ley del IRPF, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, otorgó un beneficio fiscal aplicable a la adquisición de vivienda. Concretamente, en dicha normativa se contemplaba la deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 15% de la inversión realizada en la adquisición de la vivienda, tanto nueva como usada, que constituyese o fuese a constituir la resi-

dencia habitual del contribuyente. Esta normativa en ningún caso estableció límites a la deducción practicable ni delimitó expresamente cuál era la base sobre la que debía practicarse la misma.

El Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, equiparó a la adquisición de la vivienda habitual la ampliación de ésta sin especificar su definición. Además, estableció que en el caso de adquirir una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por otra vivienda anterior, constituiría la base de cálculo de la deducción la diferencia entre el precio de adquisición de la nueva vivienda y lo anteriormente deducido y explicitó que la base de cálculo de la deducción estaba constituido por el importe de la renta del periodo destinado a la adquisición de la vivienda o amortización del principal, sin que en ningún caso pudiesen incluirse en la misma los intereses y otros gastos inherentes a la ella.

Fue el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, el que delimitó el concepto de ampliación a la vez que señaló que no tenía la consideración de adquisición de vivienda la que correspondiese a garajes, jardines, etc. y que las mejoras, conservación reparación, etc. nunca daban derecho a deducir. También reconoció por primera vez el derecho a deducir por las cantidades que depositadas en las cuentas “vivienda” tuviesen como destino la adquisición de la vivienda habitual, estableciéndose que dicho derecho quedaría anulado si las cantidades se dispusiesen para fines diferentes a la construcción o adquisición de la vivienda habitual o cuando hubiesen transcurrido cuatro años a partir de la fecha en que fuese abierta la cuenta, sin que se adquiriera o comenzaran las obras de la vivienda en cuestión.

Fue la Ley 5/1983, de 29 de junio, la que introdujo que la suma de las bases de las deducciones por inversión no podría exceder del 30% de la base imponible del sujeto pasivo o, en su caso, de la unidad familiar.

Posteriormente, la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, precisó los conceptos que tenían la consideración de inversión. En concreto, delimitó que todos los gastos originados por la adquisición, a cargo del adquirente, formaban parte de la base de la deducción. De dichos gastos quedaban excluidos los intereses, los cuales, en su caso, serían deducibles en la base imponible del Impuesto. Además, estableció que en el caso de que el sujeto pasivo se hubiese acogido a la exención por reinversión, las cantidades no gravadas no daban derecho a deducir.

Con la entrada en vigor de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, se limitó la deducción del 15% a las viviendas que, no siendo de nueva construcción, constituyesen o fuesen a constituir la residencia habitual del contribuyente. Como novedad, dicha Ley introdujo un porcentaje de deducción más elevado, el 17%, para las viviendas de nueva construcción, independientemente de su carácter, habitual o no. Junto a lo anterior, por primera vez se otorga a la rehabilitación la misma consideración que a la adquisición.

La Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, introdujo cambios tanto en los porcentajes de deducción como en el carácter de las viviendas a las que se aplicaban éstos. Concretamente, el 15% se reservó para la vivienda

habitual, tanto la de nueva construcción como la que no, y se limitó la deducibilidad de la inversión en vivienda no habitual de nueva construcción al 10%.

La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, reconoció el derecho a deducir por las cantidades que depositadas en las cuentas "vivienda" tuviesen como destino no sólo la adquisición sino también la rehabilitación de la vivienda habitual.

Posteriormente, el Real Decreto Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y la Ley 5/1990, de 29 de junio, de inspección, infracciones y sanciones en materia turística, eliminaron el derecho a deducir por lo invertido en la adquisición o rehabilitación de la vivienda que no constituyese la residencia habitual.

De todo lo anterior se deduce que durante la vigencia de la primera Ley de IRPF, el periodo en el cual el sistema de apoyo fiscal a la vivienda fue más generoso, fue el comprendido entre los años 1986 y 1990, en los que fue posible deducir por las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda no habitual de nueva construcción.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, junto con el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, estructuró la deducción (15%) por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en términos similares a los contemplados en la Ley anterior. No obstante, dicha Ley estableció diversas consideraciones respecto a la legislación anterior, destacando las siguientes:

- En el caso de adquisición de viviendas en construcción el plazo desde el inicio de la inversión hasta la finalización de las obras no debía de exceder de 4 años para poder ejercer el derecho a la deducción. Dicho plazo fue ampliado por el Real Decreto 1100/1994, de 27 de mayo, por el que se modifican los artículos 5º, 35 y 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un máximo de 8 años cuando el periodo de 4 años no pudiese cumplirse por causas no imputables al sujeto pasivo.
- La adquisición de garajes y anexos adquiridos independientemente de la vivienda no se consideraban adquisición de vivienda por lo que no se permitía practicar la deducción por la adquisición de éstos.
- En el caso de las cuentas "vivienda" cada sujeto pasivo únicamente podía ser titular de una de ellas y el plazo inicial de 4 años para realizar la inversión se elevó a 5 años por el Real Decreto 2189/1995, de 28 de diciembre, por el que se determina el grado de discapacidad a que se refiere el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se amplía a 5 años el plazo de las cuentas vivienda y se modifican las tablas de porcentajes de retención a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y el porcentaje de retención aplicable a los penados en instituciones penitenciarias.

Junto a lo anterior, es destacable que por primera vez se permitió deducir de la cuota del Impuesto el 75% del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana satisfecho por el sujeto pasivo cuando correspondiese a alteraciones

patrimoniales de las que se hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente al Impuesto, y se estableció, que la base conjunta de la deducción por inversión y donativos no podía superar el 30% de la base liquidable del sujeto pasivo.

En la segunda Ley del IRPF, se planteó como algo necesario, desde el punto de vista de la equidad exclusivamente, la mejora del tratamiento fiscal de la vivienda habitual arrendada. Se estimó que las familias de bajo nivel de renta, que no tenían acceso a la propiedad de una vivienda y que pagaban alquileres<sup>4</sup> tenían derecho a beneficios fiscales de la misma forma que se estaban concediendo a los propietarios de la vivienda. Esa necesidad se plasmó en la deducción en la cuota del Impuesto del 15% de las cantidades pagadas por el alquiler de la vivienda habitual<sup>5</sup> del sujeto pasivo, con un máximo de 75.000 pesetas anuales. Esta deducción podía practicarse siempre que concurriesen los siguientes requisitos:

- Que los rendimientos netos no fuesen superiores a 2.000.000 pesetas anuales (3.000.000 pesetas en tributación conjunta).
- Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler fuesen superiores al 10% de los rendimientos netos del sujeto pasivo.

El primer requisito fue modificado por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, y por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre. La primera eleva las cifras a 3.000.000 y 4.500.000 pesetas respectivamente mientras que la segunda lo sustituye por el de que la base imponible no fuese superior a 3.500.000 pesetas anuales (5.000.000 pesetas en tributación conjunta)

Así mismo, la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, modificó la cantidad máxima deducible permitida, elevándola a 100.000 pesetas anuales.

La tercera Ley del IRPF, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, junto con el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, refundidos respectivamente en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo y en el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, han planteado importantes novedades respecto a la normativa anterior. Entre ellas la más destacable es que la deducción de intereses de préstamos que financien la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual que hasta entonces podían deducirse en la base imponible, con límites máximos de 800.000 pesetas para declaraciones individuales y 1.000.000 de pesetas para las declaraciones conjuntas, se integran en la deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual a aplicar sobre la cuota íntegra, no permitiéndose la deducción de los intereses correspondientes a préstamos utilizados en la realización de mejoras. Es decir, a partir de la nueva Ley, actualmente en vigor, ya no se diferencia entre la deducción por intereses por un lado y la amortización de capital por otro, sino que ambas cantidades se suman y se deduce únicamente en la cuota del Impuesto en el apartado "deducción en vivienda habitual".

---

<sup>4</sup> La liberalización de los alquileres fue introducida por el Real Decreto Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre medidas de política económica, y consecuencia de ella fue el incremento de los alquileres pagados.

<sup>5</sup> Recuérdese la definición de vivienda habitual dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, y por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

Otra novedad a destacar con respecto a esta deducción se encuentra en el límite máximo de la base de la deducción, expresado ahora en términos absolutos, en general, en 9.015,18 euros, frente al anterior límite porcentual del 30% de la base liquidable.

Este nuevo tratamiento garantiza que por cada euro invertido en la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual todos los individuos se ahorren lo mismo con independencia de su renta, frenándose además la deducción para los niveles de renta más elevados.

A su vez, otra diferencia importante, respecto a la anterior regulación, es la asimilación a vivienda habitual de la adquisición de un máximo de dos plazas de garaje conjuntamente con la vivienda.

Finalmente, se contempla por primera vez el derecho a deducir sobre las cantidades que se destinen a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de minusvalía.

Concretamente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, estableció la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda en los siguientes términos:

- a) La base de la deducción estaría constituida por el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y en el caso de que la misma se realice con financiación ajena, las cantidades financiadas se entienden invertidas a medida que se vayan amortizando los préstamos. Por tanto, en este supuesto, formarían parte de la base de la deducción tanto la amortización del capital como los intereses y demás gastos derivados de dicha financiación.
- b) Se distinguía entre si la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se realizaba con financiación ajena o no.

En caso de que existiese financiación ajena, la deducción se aplica sobre la cantidad total (amortización más préstamo) pagada durante el año. Para ello se aplicaban los siguientes porcentajes de deducción:

- a) Durante los dos primeros años siguientes a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, el 25% para los primeros 4.507,59 euros y el 15% para el resto de la cantidad invertida hasta el resto de 9.015,18 euros. Dichos porcentajes fueron modificados mediante la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, estableciéndose éstos en 16,75% y 10,05% y siendo los que están en vigor actualmente.
- b) Durante los años siguientes, el 20% para los primeros 4.507,59 euros y el 15% para el resto de la cantidad invertida hasta los 9.015,18 euros. Dichos porcentajes modificados por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y actualmente en vigor, son 13,40% y 10,05% respectivamente.

Para poder aplicar los porcentajes del 25% y el 20% se exigían tres requisitos:

- a) Que la financiación se realizase a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados. Este requisito se declaró posteriormente no conforme a derecho y anulado por SSTS de 11 y 18 de marzo de 2002.
- b) Que el importe financiado supusiese al menos el 50% del valor de adquisición o rehabilitación.
- c) Que durante los tres primeros años no se amortizasen cantidades que superasen en su conjunto el 40% del importe total solicitado.

Por tanto, los dos últimos requisitos son los que actualmente se exigen para aplicar el 16,75% y 13,40%. Es importante señalar que estos porcentajes no se aplican en el caso de construcción o ampliación de vivienda aunque se financie a través de un préstamo, ni tampoco a las cuentas "vivienda". En estos supuestos el porcentaje de deducción es el 10,05%.

Respecto a las cuentas "vivienda" se introdujo como requisito para poder practicar la deducción que las cantidades depositadas en ellas sólo podían ser destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, a diferencia de la regulación anterior que permitía aplicar la deducción con independencia de que fuese la primera o la segunda, y se rebajó a 4 años el plazo de duración de la cuenta desde su apertura, frente a los 5 de la regulación anterior.

En el caso de que no existiese financiación ajena o existiendo no se cumpliesen los requisitos anteriores, la deducción era del 15% de la cantidad invertida hasta el límite de 9.015,18 euros. Dicho porcentaje se rebajó a 10,05% por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y es el que se aplica actualmente en esas circunstancias.

Como se ha señalado anteriormente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, permite por primera vez una importante deducción. Ésta es la relativa a la inversión en vivienda habitual para los contribuyentes minusválidos que realicen obras e instalaciones de adecuación en la vivienda. En dicha Ley se señaló que la base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada para la adquisición de vivienda habitual, era de 12.020,24 euros anuales, y que cuando se utilizase financiación ajena en las obras, los porcentajes de deducción serían 25%, los dos primeros años siguientes a la realización de las obras o instalaciones de adecuación, y 20%, los años restantes, sobre los primeros 6.010,12 euros, a lo que se añadiría un 15% sobre el exceso de cantidades invertidas por este concepto hasta el límite de 12.020,24 euros anuales. Para poder aplicar estas deducciones era necesario que se cumpliesen dos requisitos: que el importe financiado fuese al menos un 30% de la inversión realizada y que durante los tres primeros años no se amortizasen cantidades superiores en conjunto al 40% del importe solicitado.

Posteriormente, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, modificó los porcentajes del 25% y 20% en el sentido de rebajarlos al 16,75% y 13,4% respectivamente.

Para finalizar, es importante señalar que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, también estableció, en su artículo 38, el alcance de las competencias normativas de las Comunidades



Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en el IRPF, entre las que se incluía, entre otras, la posibilidad de aprobar deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Así, haciendo uso de la citada potestad, en 2003<sup>6</sup> ocho Comunidades Autónomas de régimen común (Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Extremadura, Murcia, La Rioja y Valencia), han establecido una deducción autonómica propia por adquisición de vivienda habitual adicional a la deducción general antes citada que oscila entre un mínimo del 2% en el caso de Andalucía y un máximo del 5% en el caso de Baleares y Murcia.

Además en 2003 siete Comunidades Autónomas de régimen común (Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia, Madrid y Valencia), haciendo uso de su competencia, han retomado, en consonancia con el espíritu de la normativa anterior, la deducción por arrendamiento de la vivienda habitual, configurándose como una deducción porcentual sobre el alquiler pagado, hasta una cuantía máxima deducible. El porcentaje suele ser del 10%, excepto en Asturias que es del 5% y en Madrid que llega al 20%. No obstante, este porcentaje queda sujeto al límite absoluto fijado entre un mínimo de 150 euros en Andalucía hasta un máximo de 700 euros en Madrid. Cabe destacar que todas las Comunidades Autónomas ofrecen la posibilidad de aplicar esta deducción a los contribuyentes cuyas rentas no superen un límite estipulado cuya cuantía varía notablemente entre Comunidades Autónomas así como el concepto de renta establecido.

## 6. Resumen y conclusiones

A la vista de lo expuesto hasta el momento, puede concluirse que las principales modificaciones producidas desde la entrada en vigor de la primera Ley de IRPF, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, hasta la aprobación del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en lo que se refiere a la fiscalidad de la vivienda, son aquellas que hacen referencia a la renta generada por la posesión de la vivienda habitual y a la deducción de los intereses de capitales ajenos utilizados en la adquisición de ésta. En este sentido, es destacable el hecho de que en sus orígenes la titularidad de una vivienda habitual se entendía que era generadora de rendimiento mientras que en la actualidad no lo es. A su vez en la actualidad los intereses de capitales ajenos son deducibles en la cuota íntegra mientras que inicialmente lo fueron en la base imponible.

Por lo que se refiere al tratamiento aplicable a las viviendas arrendadas es digno de reseñar que, tras la última reforma operada en la legislación del Impuesto, los propietarios de viviendas que las arrienden y las mismas sean utilizadas como vivienda habitual podrán minorar el rendimiento neto imputable por las mismas en un 50%. A su vez, el tema de las desgravaciones en el Impuesto para las viviendas en alquiler es un tema que se ha vuelto a retomar tras la supresión de las mismas en 1998, aunque en la actualidad la deducción opera en el tramo autonómico y por lo tanto su aplicación dependerá de cada Comunidad Autónoma.

Vamos a recoger aquí, a modo de síntesis recapitulativa, los principales aspectos de éstas y otras modificaciones analizadas en el presente trabajo.

Gráfico I.  
Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados

| PERIODO           | NORMATIVA                             | DENOMINACIÓN                                        | SUPUESTOS                              | Rendimiento Integro                                                                                           | Gastos deducibles                                                                                                                   |
|-------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PERIODO 1979-1991 | Ley 44/1978<br>Real Decreto 2615/1979 | "Inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios" | Si Ocupada                             | 3% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        | Intereses de capitales ajenos invertidos en el inmueble y demás gastos de financiación                                              |
|                   |                                       |                                                     | Si > 3 viviendas (ocupadas o no)       | 3% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        |                                                                                                                                     |
|                   |                                       |                                                     | Si > 3 viviendas y sólo una desocupada | 10% Valor <sup>IP</sup>                                                                                       |                                                                                                                                     |
|                   |                                       |                                                     | Si Desocupada                          | 10% Valor IP de las desocupadas a partir de la 3ª (entre ocupadas o no) por orden cronológico en la propiedad |                                                                                                                                     |
|                   | Real Decreto 2384/1981                | No varía                                            | Si Ocupada                             | 3% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        |                                                                                                                                     |
|                   |                                       |                                                     | Si > 3 viviendas (ocupadas o no)       | 3% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        |                                                                                                                                     |
|                   |                                       |                                                     | Si > 3 viviendas y sólo una desocupada | 0                                                                                                             |                                                                                                                                     |
|                   |                                       |                                                     | Si Desocupada                          | 10% Valor IP de las desocupadas a partir de la 3ª (entre ocupadas o no) por orden cronológico en la propiedad |                                                                                                                                     |
|                   | Ley 48/1985                           | "Restantes inmuebles urbanos excluidos los solares" | Todos                                  | 3% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        | Intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora, con el límite de 800.000 ptas (en conjunto con los arrendados) |
|                   | Ley 26/1987                           | No varía                                            | Todos                                  | 2% Valor <sup>IP</sup>                                                                                        | Añade al gasto anterior las cuotas del IBI                                                                                          |

Gráfico 1. (continuación)  
Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados

| PERIODO           | NORMATIVA                                                  | DENOMINACIÓN                                                  | SUPUESTOS                                   | Rendimiento Integro             | Gastos deducibles                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PERIODO 1992-1998 | Ley 18/1991                                                | "Restantes inmuebles urbanos, excluido el suelo no edificado" | Todos                                       | 2% Valor <sup>IP</sup>          | Vivienda Habitual:<br>Intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora, con el límite de 800.000 ptas. (1.000.000 en tributación conjunta) más las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) |
|                   |                                                            |                                                               | Inmuebles con valor catastral (VC) revisado | 1,30% VC                        | No Vivienda Habitual:<br>Exclusivamente la cuota del IBI                                                                                                                                                               |
|                   |                                                            |                                                               | Inmuebles con VC no revisado                | 2% Valor <sup>IP</sup>          |                                                                                                                                                                                                                        |
|                   |                                                            |                                                               | Inmuebles con VC no revisado                |                                 |                                                                                                                                                                                                                        |
|                   |                                                            |                                                               | Inmuebles con VC no revisado                |                                 |                                                                                                                                                                                                                        |
|                   |                                                            |                                                               | Inmuebles con VC no revisado                |                                 |                                                                                                                                                                                                                        |
| PERIODO 1992-1998 | Ley 40/1998 (refundida en Real Decreto Legislativo 3/2004) | Régimen de imputación de rentas inmobiliarias                 | Inmuebles sin VC                            | 1,10% x 50% Valor <sup>IP</sup> | 0<br>(los intereses de capitales ajenos pasan a ser deducibles en cuota)                                                                                                                                               |
|                   |                                                            |                                                               | Vivienda Habitual                           | 0                               | 0                                                                                                                                                                                                                      |
|                   |                                                            |                                                               | No Vivienda Habitual                        |                                 |                                                                                                                                                                                                                        |
|                   |                                                            |                                                               | Si VC revisado                              | 1,10% VC                        |                                                                                                                                                                                                                        |
|                   |                                                            |                                                               | Si VC no revisado                           | 2% VC                           |                                                                                                                                                                                                                        |
| PERIODO 1992-1998 |                                                            |                                                               | Si no VC                                    | 1,10% x 50% Valor <sup>IP</sup> |                                                                                                                                                                                                                        |

Gráfico 2.  
Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles arrendados o subarrendados

| PERIODO                     | NORMATIVA                             | RENDIMIENTO ÍNTEGRO                                                                                                                                                    | GASTOS DEDUCIBLES (*)                                                                                                   |                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                             |                                       |                                                                                                                                                                        | Amortizaciones                                                                                                          | Intereses de capitales ajenos                                                                                                       | Saldos de dudoso cobro                                                                                                                                                                                      |
| PERIODO<br>1979 - 1991      | Ley 44/1978<br>Real Decreto 2615/1979 | "Importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido en su caso el correspondiente a todos los bienes cedidos con el inmueble"  | Como máximo, coeficientes fijados por Ministro de Hacienda sobre el valor declarado del bien                            | Sin límite                                                                                                                          | Si debidamente justificados. Se entiende como tal:<br>a) Si deudor en situación de suspensión de pagos, quiebra o análogo<br>b) Si más de 1 año entre primera gestión de cobro y fin del periodo impositivo |
|                             | Real Decreto 2384/1981                | No varía                                                                                                                                                               | Bienes inmuebles: 1,5% Valor IP<br>Resto bienes: Según coeficientes aprobados por orden ministerial                     | Sin límite                                                                                                                          | Límite máximo: 800.000 pesetas, en conjunto con inmuebles no arrendados                                                                                                                                     |
|                             | Ley 48/1985                           |                                                                                                                                                                        |                                                                                                                         | Límite máximo: 800.000 pesetas, en conjunto con inmuebles no arrendados                                                             |                                                                                                                                                                                                             |
| PERIODO<br>1992 - 1998      | Ley 18/1991                           | Añade a la definición anterior "y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido"                                                                                         | No varía                                                                                                                | Límite: Cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos con la cesión Introduce cláusula de rendimiento mínimo en caso de parentesco | No varía                                                                                                                                                                                                    |
| PERIODO<br>1999 -actualidad | Ley 40/1998                           | No varía                                                                                                                                                               | Bienes inmuebles: 2% Coste adquisición<br>Resto bienes: Coeficientes aprobados por la misma Ley sobre coste adquisición | No varía                                                                                                                            | Modifica la condición b) de 1 año a 6 meses                                                                                                                                                                 |
|                             | Ley 46/2002                           | Añade a la definición anterior "o en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario"<br>Si arrendamiento se destina a vivienda: Sólo se computa el 50% del rendimiento | Bienes inmuebles: 3% sobre mayor entre coste adquisición o valor catastral<br>Resto bienes: No varía                    | Límite: Entre todos los gastos deducibles, cuantía de los rendimientos íntegros.                                                    |                                                                                                                                                                                                             |

(\*) En todas la leyes reguladoras del IRPF, los gastos deducibles se han definido como "aquellos gastos necesarios para la obtención de ingresos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de los que los rendimientos procedan". Pero a la hora de especificar los mismos, han existido modificaciones principalmente en lo que se refiere a tres conceptos, que son los señalados explícitamente en el cuadro.

Gráfico 3.  
Tratamiento fiscal de la transmisión de vivienda

| PERIODO             | ALTERACIÓN PATRIMONIAL                |                                                                                                                                                                                                                                                                                           | AJUSTES POR INFLACIÓN                                                                                                                                                              | EXENCIÓN POR REINVERSIÓN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                     | DEFINICIÓN                            | VIVIENDA HABITUAL                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                    | ALCANCE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                         |
| PERIODO 1979 - 1991 | Ley 44/1978<br>Real Decreto 2515/1979 | $\Delta VPI = V_{\text{enajenación}} - V_{\text{adquisición}}$<br>donde:<br>$V_{\text{enajenación}} = \text{importe real} - \text{gastos y tributos}$<br>$V_{\text{adquisición}} = \text{importe real} + \text{inversiones y mejoras} + \text{gastos y tributos} - \text{amortizaciones}$ | La que constituyese o fuera a constituir la residencia habitual del contribuyente, considerándose ésta como la permanencia en territorio español por un periodo de más de 183 días | - Exención parcial: 2.000.000 pesetas<br>- Importe a reinvertir: valor de enajenación<br>- Si la reinversión es parcial, la exención solo afecta a la parte proporcional equivalente<br>- Plazo de la reinversión: dos años anteriores o posteriores a la transmisión<br>- Exención automática para la plusvalía del muerto si los adquirentes eran miembros de la unidad familiar |                                                                                                                                                                                                                         |
|                     | Ley 74/1980                           | Aplicación de coeficientes de actualización sobre el $V_{\text{adquisición}}$                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | -Exención total<br>-Resto no varía                                                                                                                                                                                      |
|                     | Ley 5/1983                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | - Exención total siempre que el importe de lo reinvertido no exceda a 15.000.000 pesetas<br>- Si lo reinvertido fuera menor que lo percibido o superior a 15.000.000 pesetas, quedaba exento sólo la parte proporcional |
|                     | Ley 48/1985                           | Elimina el gravamen de la plusvalía del muerto.                                                                                                                                                                                                                                           | No varía                                                                                                                                                                           | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                         |
|                     | Ley 20/1989                           | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                    | Desaparece la limitación de los 15.000.000 pesetas, restableciéndose la exención total                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                         |

Gráfico 3. (continuación)  
Tratamiento fiscal de la transmisión de vivienda

| PERIODO                                                                                         | ALTERACIÓN PATRIMONIAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | EXENCIÓN POR REINVERSIÓN |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------|
|                                                                                                 | DEFINICIÓN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | AJUSTES POR INFLACIÓN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | VIVIENDA HABITUAL        | ALCANCE  |
| PERIODO 1992-1998<br><br>Ley 18/1991                                                            | <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>V<sub>transmisión</sub></i>: denominado ahora <i>V<sub>transmisión</sub></i>, deja de incluir como tributo deducible el 75% de la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si el mismo se ha deducido en la cuota del Impuesto</li></ul>                                                                                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"><li>- Desaparecen los coeficientes de actualización del valor de adquisición</li><li>- Si periodo de generación &gt; 2 años, el importe de la alteración patrimonial de reduce en un 5,26% por cada año que exceda de 2</li></ul>                                                                                                                                 | No varía                 | No varía |
|                                                                                                 | <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>V<sub>adquisición</sub></i>: se precisa que los intereses no aumentan dicho valor y que en el caso de poderse deducir la amortización, el mismo siempre debe minorarse en el importe de la amortización mínima, aun cuando ésta hubiese sido deducida</li><li>- No sujeción de los incrementos patrimoniales netos procedentes de transmisiones onerosas, cuando el importe global de las mismas no fuese superior a 500.000 pesetas</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>- Desaparecen los porcentajes reductores implantándose de nuevo los coeficientes de actualización</li><li>- Régimen transitorio para inmuebles adquiridos antes del 9 de junio de 1996: Coeficientes de actualización junto con coeficiente reductor del 11,11% por cada año que exceda de 2, en el caso, esto último, de incrementos patrimoniales</li></ul> |                          |          |
| PERIODO 1999<br>actualidad<br><br>Ley 40/1998<br>(refundida en Real Decreto Legislativo 3/2004) | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | No varía                 | No varía |

Gráfico 4.  
Beneficios fiscales por la propiedad o uso de la vivienda

| PERIODO             | NORMATIVA                             | ADQUISICIÓN DE VIVIENDA (Deducción en Cuota)                                                                                                                                                |                                                                           |                                                                        | ALQUILER DEVIVIENDA<br>(Deducción en Cuota) |
|---------------------|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
|                     |                                       | Base de la deducción                                                                                                                                                                        | Porcentaje                                                                | Límite                                                                 |                                             |
| PERIODO 1979 - 1991 | Ley 44/1978<br>Real Decreto 2515/1979 | - Importe destinado a la adquisición o ampliación de vivienda <i>habitual</i> , nueva o usada, excluidos intereses e incluidos gastos inherentes                                            | 15%                                                                       | Ninguno                                                                | No existe                                   |
|                     | Real Decreto 2384/1981                | - Incluye en la base anterior a las cantidades depositadas en cuentas viviendas si es para adquisición (plazo máximo de materialización: 4 años)<br>- Garajes y anexos no derecho a deducir | No varía                                                                  | No varía                                                               |                                             |
|                     | Ley 5/1983                            | No varía                                                                                                                                                                                    | No varía                                                                  | Suma de las bases de deducción por inversión $\leq$ 30% Base Imponible |                                             |
|                     | Ley 48/1985                           | - Asimila la rehabilitación de vivienda a la adquisición de la misma.<br>- Introduce el derecho a deducir por adquisición de viviendas <i>no habituales nuevas</i>                          | - 15% vivienda habitual usada<br>- 17% vivienda nueva, habitual o no      | No varía                                                               |                                             |
|                     | Ley 33/1987                           | No varía                                                                                                                                                                                    | - 15% vivienda habitual nueva o usada<br>- 10% vivienda nueva no habitual | No varía                                                               |                                             |
|                     | Ley 37/1988                           | - Incluye como destino de las cuentas vivienda, además de la adquisición, la rehabilitación                                                                                                 | No varía                                                                  | No varía                                                               |                                             |
|                     | Real Decreto Ley 7/1989               | - Elimina el derecho a deducir por vivienda <i>no habitual</i>                                                                                                                              | 15% vivienda habitual nueva o usada.                                      | No varía                                                               |                                             |
|                     |                                       |                                                                                                                                                                                             |                                                                           |                                                                        |                                             |

Gráfico 4. (continuación)  
Beneficios fiscales por la propiedad o uso de la vivienda

| PERIODO           | NORMATIVA                             | ADQUISICIÓN DE VIVIENDA (Deducción en Cuota)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |            | ALQUILER DE VIVIENDA (Deducción en Cuota)                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                   |                                       | Base de la deducción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Porcentaje |                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| PERIODO 1992-1998 | Ley 18/1991<br>Real Decreto 1841/1991 | <ul style="list-style-type: none"><li>- Plazo máximo de 4 años para la construcción de viviendas</li><li>- Garajes y anexos adquiridos conjuntamente con la vivienda: deducibles</li><li>- Excluye de la base deducción al 75% de la cuota del Impuesto sobre Incremento en el Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, si éste ha sido deducido en cuota</li><li>- Sólo una cuenta vivienda por Sujeto Pasivo</li></ul> | No varía   | 15% de la cantidad pagada por el alquiler de la vivienda habitual, con un máximo de 75.000 pesetas<br>Requisitos:<br>a) Rendimientos netos £ 2.000.000 plus, anuales (3.000.000 en tributación conjunta)<br>b) Cantidades satisfechas por alquiler > 10% rendimientos, netos |
|                   | Ley 21/1993                           | Ley 21/1993                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |            | Eleva las cifras del requisito a) a 3.000.000 y 4.500.000 respectivamente                                                                                                                                                                                                    |
|                   | Ley 41/1994                           | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |            | - Sustituye el requisito a) por el requisito de que la BI ≤ 3.500.000 (5.000.000 en tributación conjunta)<br>- Eleva de 75.000 a 100.000 pesetas el máximo deducible                                                                                                         |
|                   | Real Decreto 1100/1994                | <ul style="list-style-type: none"><li>- Amplía hasta 8 años el plazo de construcción de viviendas, cuando por circunstancias no imputables al Sujeto Pasivo éstas no se hayan terminado en el plazo inicial de 4 años</li></ul>                                                                                                                                                                                             |            |                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|                   | Real Decreto 2189/1995                | <ul style="list-style-type: none"><li>- Amplía a 5 años el plazo máximo de materialización de las cuentas vivienda</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |            | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                     |



Gráfico 4. (continuación)  
Beneficios fiscales por la propiedad o uso de la vivienda

| PERIODO                   | NORMATIVA                            | ADQUISICIÓN DE VIVIENDA (Deducción en Cuota)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | ALQUILER DE VIVIENDA (Deducción en Cuota)                                   |
|---------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
|                           |                                      | Base de la deducción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Porcentaje                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Límite                                                                      |
| PERIODO 1999 - actualidad | Ley 40/1998<br>Real Decreto 214/1999 | <ul style="list-style-type: none"><li>- Se incluye en la base de deducción los intereses de capitales ajenos</li><li>- Se explicita como único destino para las cuentas vivienda la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. Además se reduce a 4 años el plazo de materialización</li><li>- Se asimila a adquisición de vivienda la adquisición de un máximo de 2 plazas de garaje junto con la misma</li><li>- Derecho a deducir por la realización de obras e instalaciones para la adecuación de la vivienda habitual por minusvalía</li></ul> | <p>a) Si no existe financiación ajena o no se cumplen ciertos requisitos(*) en torno a la misma: 15%</p> <p>b) Si se cumplen dichos requisitos:</p> <p>b1) Durante los 2 primeros años: 25% sobre los primeros 4.507,59 euros (6.010,12 en caso de obras por minusvalía) y 15% para el resto</p> <p>b2) Años siguientes: los % anteriores se establecen en el 20% y 15% respectivamente</p> | 9.015,18 euros (12.020,24 en caso de adecuación de vivienda por minusvalía) |
|                           | Ley 21/2001 (**)                     | No varía                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Reduce los porcentajes anteriores de la siguiente forma: el del 15% al 10,05%, el del 20% al 13,40% y el del 25% al 16,75%                                                                                                                                                                                                                                                                  | No varía                                                                    |
|                           |                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | No existe                                                                   |

(\*) Los requisitos exigidos inicialmente eran tres: A) Financiación realizada a través de entidad de crédito, entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por la empresas a sus empleados. (requisito anulado por SSTs de 11 y 18 de marzo de 2002). B) Importe financiado  $\geq$  Valor de adquisición o rehabilitación C) Durante los 3 primeros años no amortizarse cantidades  $>$  40% del total solicitado.

(\*\*) Esta Ley también estableció, en su artículo 38, el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en el IRPF; entre las que se incluía, entre otras, la posibilidad de aprobar deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Así, haciendo uso de la citada potestad, en 2003 concretamente han sido ocho las Comunidades Autónomas (Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Extremadura, Murcia, La Rioja y Valencia, las que han establecido una deducción autonómica propia por adquisición de vivienda habitual y siete (Andalucía, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia, Madrid y Valencia) las que han aplicado una deducción por arrendamiento de la vivienda habitual.

## **7. Referencias bibliográficas**

LEY 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

LEY 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LEY 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981.

LEY 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

LEY 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

LEY 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LEY 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las Contribuciones Rústicas y Pecuaria y Urbana.

Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

LEY 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

LEY 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

LEY 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

LEY 5/1990, de 29 de junio, de inspección, infracciones y sanciones en materia turística.

LEY 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

LEY 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

LEY 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

LEY 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas Tributarias.

LEY 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía

LEY 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 1100/1994, de 27 de mayo, por el que se modifican los artículos 5º, 35 y 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 2189/1995, de 28 de diciembre, por el que se determina el grado de discapacidad a que se refiere el artículo 28.2 de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se amplía a cinco años el plazo de las cuentas vivienda y se modifican las tablas de porcentajes de retención a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y el porcentaje de retención aplicable a los penados en instituciones penitenciarias.

REAL DECRETO 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

REAL DECRETO 1775/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el nuevo Reglamento del IRPF

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.

REAL DECRETO LEY 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y autonómica.

REAL DECRETO LEY 2/1985, de 30 de abril, sobre medidas de política económica.

REAL DECRETO LEY 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

REAL DECRETO LEY 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera.

REAL DECRETO LEY 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y fomento y liberalización de la actividad económica. ■



## ESTUDIOS

### ■ **Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolucion historica y cuestiones vigentes**

■ **Miguel Ángel Sánchez Huete**

Abogado, Profesor de Derecho Financiero y Tributario y Miembro de la EDAF

#### ■ **SUMARIO:**

1. Aspectos preliminares
2. El sistema sancionador antes de la LGT
3. El sistema sancionador a partir de la LGT de 1963. 3.1. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
  - 3.2. Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria
  - 3.3. Ley 25/1995, de 20 de julio de Modificación parcial de la Ley General Tributaria
4. Las nuevas orientaciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre
5. Cuestiones vigentes
6. Bibliografía

## **I. Aspectos preliminares**

En un contexto en el que la aparición de una nueva Ley General Tributaria ha introducido importantes cambios en el ámbito sancionador, conviene tener presente algunas reflexiones que han configurado, hasta la fecha, el sistema sancionador tributario. Por una parte, la misma existencia de un régimen sancionador tributario específico, respecto del general aplicable al resto de la actividad administrativa, denota una singularidad que no siempre ha sido suficientemente entendida, ni convenientemente delimitada. Dicha especialidad ha residido en el establecimiento de infracciones y sanciones por normas tributarias y en la regulación de normas específicas para su imposición. Por otro lado, la clasificación bipartita hasta la fecha de las infracciones ha comportado un tratamiento singularizado a la hora de su sanción, estableciéndose sanciones de carácter proporcional, o no, según se trataran de infracciones simples o graves. Todo ello, comporta una singular regulación que se explica en parámetros propios. En tal sentido, la evidencia y explicación de la especificidad del régimen jurídico sancionador tributario, así como la configuración de sus infracciones hay que buscarla en sus antecedentes. Son los antecedentes próximos los que explican el porqué de su regulación discrepante respecto del ámbito sancionador administrativo general.

Desde tal perspectiva, se estudian las circunstancias que sirven para juzgar y aquilatar el sentido del sistema sancionador tributario actual y el papel de las infracciones tributarias en tal contexto. Para ello se estructura dicho análisis segmentando el sistema sancionador hasta la promulgación de la LGT y desde la aparición de la LGT.

## **2. El sistema sancionador antes de la LGT**

Es de observar que los antecedentes próximos de la regulación sistemática de las infracciones y sanciones tributarias los encontramos en disposiciones cuyo objeto inmediato era regular la Inspección y, en concreto, el contenido de los diversos tipos de actas. La trayectoria de las infracciones y sanciones tributarias se centra en el siguiente régimen jurídico considerado como “hito” en su evolución histórica:

- Normativa de 1926, reguladora de la inspección de los servicios y de los tributos<sup>2</sup>.
- Ley de 1952<sup>3</sup> sobre la Inspección de tributos.

De tal periodo podemos sintetizar las ideas que determinan la configuración del sistema sancionador imperante:

---

<sup>1</sup> PEREZ ROYO, F.: Los delitos e infracciones en materia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 249.

<sup>2</sup> La normativa principal lo constituyen, el R.D. de 30 de marzo de 1926, de bases de la inspección de los servicios de la Hacienda pública y la de los tributos, y la R.O. de 13 de julio de 1926 mediante la cual, y sobre las anteriores bases, se aprueba el reglamento de la inspección. Es, por tanto, la R.O. de 1926 en donde se regula, articulada y sistemáticamente, el régimen sancionador.

<sup>3</sup> La Ley de 20 de diciembre de 1952, por la que se reorganiza la Inspección de Tributos, es una disposición continuista del régimen y de la concepción establecida anteriormente. (En tal sentido PEREZ ROYO : Los delitos... Op. cit., pág. 252 y SANCHEZ AYUSO, I.: Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 98.)

a) La **accesoriedad del sistema sancionador** desde el plano:

- Funcional, por su estrecha relación con el procedimiento de liquidación. Se condiciona la enervación del sistema sancionador a la aceptación del acta de invitación<sup>4</sup>. Con tal aceptación no se renuncia únicamente a la impugnación de la sanción, sino que también -y principalmente- se asumen los datos de la comprobación conjunta practicada a consecuencia del acta de invitación<sup>5</sup>.
- Formal, por el hecho de que el régimen sancionador tributario se encuentra en la normativa que regula la Inspección y por carecer de un procedimiento específico de imposición<sup>6</sup>.

b) La **infracción típica se diseña sobre la base de la evasión tributaria**, por una falta o irregularidad en lo declarado, cuyo descubrimiento implicará una nueva liquidación a la que corresponderá una sanción. Esta última, se podrá eludir/atenuar (dependiendo de la normativa vigente) siempre que se convenga en el expediente efectuado y, principalmente, con la liquidación girada. A su vez, la posibilidad condonar la sanción, median-do únicamente el consentimiento del infractor animará a la defraudación, lo cual hará que en el procedimiento de liquidación se normalice la intervención de la inspección. En tal sentido, habrá necesidad de dotar de mayores funciones y potestades a la inspección -correlato del aumento de deberes a cargo de los ciudadanos-, ya que cada vez más la recaudación dependerá de su actuación<sup>7</sup>. Tal sistema de enervación del sistema sancionador, y su imbricación con el procedimiento de liquidación, pondrá los cimientos para generar una peculiar conciencia social:

- Respecto de los poderes públicos. Se observará sin extrañeza, la coexistencia e interrelación de aspectos relativos a la liquidación con otros de carácter sancionador tutelando un mismo interés: el recaudatorio.
- Respecto de la Administración tributaria y, en particular, la Inspección. Tal situación tenderá a fomentar una visión patológica de las relaciones contribuyente-fisco. Se

<sup>4</sup> La condonación parcial automática es un aspecto que no afecta a la calificación de la infracción, pero sí a su punición. Dicha figura aparece reconocida en la Base 3ª R.D. de 30 de marzo de 1926: "[...] Esta (La Administración de Rentas públicas), en el plazo correspondiente, dictará el acto administrativo y notificará su resolución al interesado, que, personalmente, o por medio de escrito, aceptará o no la nueva clasificación hecha por la Administración. En caso de aceptarla y siempre que se trate de expedientes de ocultación, le será condonada "ipso facto" la parte de la multa correspondiente al Tesoro. Si no la acepta, podrá interponer contra ella los recursos reglamentarios dentro del plazo de quince días, a contar desde el de la notificación[...]"

<sup>5</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de Tributos". REDF, nº 11, 1976, pág. 412.

<sup>6</sup> En particular, la normativa de 1926 se caracteriza, desde el plano sancionador por su finalidad principal de regular la Inspección, así en el art. 1º del R.D. de 30 de marzo de 1926 señala que "a partir de 1º de abril próximo, la inspección de los servicios de la Hacienda pública y la de los tributos se acomodarán a las siguientes bases :[...]". Dicho aspecto denota, prima facie, el carácter incidental y ciertamente accesorio del sistema sancionador; pues es tratado como una tarea más de la Inspección.

<sup>7</sup> FERREIRO señala que "una vez que la Inspección pierde su significado originario dentro del procedimiento de gestión y se contempla como algo normal resulta más fácil comprender, sin violencia, que a ella se le atribuyan facultades en principio propias de las oficinas liquidadoras". (FERREIRO LAPATZA: "Las funciones..." Op. cit., pág. 414)

contempla al contribuyente como un presunto infractor; dificultando la implantación del principio jurídico contrario que presume la inocencia<sup>8</sup>.

- Respecto del contribuyente. Le creará una ausencia de conciencia infractora pues mediante su consentimiento en el acta de invitación, la infracción desaparece o atenúa su sanción. Asimismo, esta falta de operatividad del régimen sancionador contra la evasión, hace que el infractor opere con una mayor inhibición.
- c) La existencia, en la legislación de 1952, de **infracciones distintas de las de evasión** son fruto de la necesidad de fortalecer las actuaciones de la inspección y de coadyuvar, coactivamente, a su tarea de indagación dada la necesidad de su intervención para la recaudación<sup>9</sup>. Así, la *causa mediata* del nacimiento de tales infracciones es la enervación del sistema de sanciones basado en el incumplimiento de la obligación de pago del crédito tributario y, la *causa inmediata*, la necesidad de colaboración con la actividad inspectora de investigación.

### 3. El sistema sancionador a partir de la LGT de 1963

#### 3.1. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Las notas del régimen sancionador aparecen definidas por la nueva filosofía con la que nace la Ley 230/63, de 28 de diciembre. La LGT implica un esfuerzo unificador y racionalizador de una élite científica<sup>10</sup> a fin de posibilitar una futura codificación de todo el sistema tributario<sup>11</sup>. Tales caracteres se vertebran en:

- a) **Voluntad de unificación del régimen sancionador**, como culminación de un proceso anterior. No obstante, pervivirán regímenes sancionadores peculiares<sup>12</sup>, incluso, la pro-

<sup>8</sup> Principio general del derecho sancionador tal y como declara la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde la Sentencia de 4 de junio de 1961 donde reconoce aplicable, a todas las jurisdicciones y ordenamientos de carácter sancionador, el principio general del derecho in dubis, reus est absolendus. Más recientemente también por la doctrina del Tribunal Constitucional, entre otras muchas, en la STC 26 de abril de 1990. Actualmente tal principio se puede entender expresado en la dicción del art. 33 de la Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, reproducido también en el art. 3 del R.D. 1930/98, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el RD. 939/86.

<sup>9</sup> La Ley de 1952 introduce un nuevo tipo de infracciones que no se basan en la evasión de cuota, sino que consisten en el incumplimiento de determinados deberes de colaboración con la actividad de Inspección. Dichos deberes tendrán distinto contenido según el sujeto sobre el que recaiga: el contribuyente, a no impedir u obstaculizar la actuación de la Inspección; las autoridades y jefes de oficinas públicas, a suministrar información y a colaborar para que la Inspección obtenga la información; y los particulares, a informar a la Inspección de tributos. Las infracciones se diseñan sobre la base del incumplimiento de tales deberes mediante los comportamientos de resistencia, excusa o negativa.

<sup>10</sup> GARCIA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales". REDF, n° 90, 1996, pág. 213.

<sup>11</sup> El Preámbulo de la LGT señala: "La Ley General Tributaria aspira a informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiera ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación".

<sup>12</sup> SANCHEZ AYUSO cita al previsto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Renta de Aduanas. (SANCHEZ AYUSO: Circunstancias...Op. cit., pág. 108 a 109).

pia LGT admite la tipificación de las infracciones por otras leyes tributarias -en caso de infracciones simples, por meros reglamentos según el art. 78, g)-.

- b) **Tratamiento autónomo** de la regulación del fenómeno sancionador. Por una parte, se desmiembra el régimen sancionador de la regulación de la Inspección de tributos y, por otra, se tipifican directamente las infracciones, ya no será necesario buscarlas de manera mediata analizando el contenido de la normativa reguladora de los expedientes<sup>13</sup>.

Por primera vez se efectúa una conceptualización de las infracciones tributarias en el art. 77. Dicha definición manifiesta una orientación penalista, por el paralelismo con la dicción del art. 1 del Código Penal<sup>14</sup>, si bien cierta doctrina se mostró refractaria a la introducción y entendimiento del elemento de la culpabilidad o, mejor, de la interpretación de la expresión "voluntarias" en tal sentido<sup>15</sup>.

En cuanto a la tipología de las infracciones tributarias se establecen tres categorías de infracciones: infracciones simples, de omisión y de defraudación. La clasificación legal, a decir de SAINZ DE BUJANDA, se basa "en el criterio de la naturaleza de la obligación vulnerada: las violaciones de deberes formales constituyen "simples infracciones" mientras que las de obligaciones materiales dan lugar a infracciones "de omisión" o "de defraudación"<sup>16</sup>. La distinción entre los tipos de infracción de omisión y de defraudación se fundamenta en "el medio empleado para la sustracción al tributo, que en las infracciones de defraudación se caracteriza por una mayor culpabilidad o peligrosidad"<sup>17</sup>. Por otra parte, el *perjuicio económico* resultará un elemento distintivo entre las infracciones simples y las de omisión<sup>18</sup>.

Las infracciones simples aparecen delimitadas en el art. 78 de la LGT de forma casuística y en continua remisión a otras disposiciones. Sintéticamente puede decirse que tales infracciones refieren a incumplimientos de determinados *deberes u obligaciones formales*, distintos del pago de la deuda tributaria, y relacionados con la gestión de los tributos<sup>19</sup>. Son deberes de información y colaboración de los sujetos pasivos y de ter-

<sup>13</sup> No obstante SANCHEZ AYUSO señala: "Por mucho que ahora se trate de normas de carácter material, que se recoja una definición de infracción tributaria, y que se tipifiquen infracciones en lugar de clasificar expedientes, el sistema sancionador fruto de la Ley de 1963 conserva, sin solución de continuidad, su nota más característica: su subordinación al procedimiento de gestión tributaria". (SANCHEZ AYUSO: Circunstancias... Op. cit., pág. 109)

<sup>14</sup> Resultan de particular interés las polémicas sobre la naturaleza del fenómeno sancionador tributario levantadas en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero, celebrados en los días de 8 a 13 de enero de 1962 en donde intervinieron autores de gran influencia posterior (AA.VV.: Semana de Estudios de Derecho Financiero - X. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1962).

<sup>15</sup> La beligerancia y la cuestión doctrinal producida es recogida, en buena medida, por SANCHEZ AYUSO: Circunstancias... Op. cit., pág. 118.

<sup>16</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, Tomo I. Introducción y Parte General, Vol. 3º, Editorial de la Facultad de Derechos de la Universidad Complutense, Madrid, 1975., pág. 391.

<sup>17</sup> SAINZ DE BUJANDA: Notas ... Op. cit., pág. 391.

<sup>18</sup> Tal criterio se deduce de la dicción del art. 78, f). En el mismo sentido PEREZ ROYO: Los delitos... Op. cit., pág. 257 y CRUZ AMOROS, M.: "Las infracciones en la Ley General Tributaria". CT, nº 50, 1984, pág. 189.

<sup>19</sup> "Las infracciones simples (art. 78), o infracciones meramente formales aparecen relacionadas con la violación de determinados deberes que, en relación a la gestión de los tributos establece la propia Ley General Tributaria". (PEREZ ROYO: Los delitos... Op. cit., pág. 257).



ceros con la Administración tributaria. En tal sentido, existe una clara correlación con las denominadas, por el art. 35 de la LGT, como obligaciones “de carácter accesorio”<sup>20</sup> y que refieren a las obligaciones de llevar y conservar libros, registros y documentos, de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y de proporcionar a la Administración datos y justificantes.

El sistema sancionador de la LGT obedece a pautas establecidas anteriormente pero aporta una considerable mejora técnica y de concepción<sup>21</sup>. En tal sentido, trata de manera directa la regulación de las infracciones, establece una clasificación de las mismas en las que su calificación no depende del consentimiento del imputado, y efectúa una clara delimitación entre infracciones de evasión y las simples. En las infracciones de omisión y de defraudación se mantiene la condonación automática parcial condicionada a la aceptación de una propuesta de liquidación<sup>22</sup>. Respecto de las infracciones tributarias simples se reconoce una condonación parcial sujeta al cumplimiento espontáneo del obligado: “I. En las infracciones tributarias simples las multas serán objeto de condonación automática en un 50 por 100 cuando el sancionado sin previo requerimiento de la Administración cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo” (art. 88.1 de la LGT). Para la operatividad de tal reducción sancionadora precisa de una infracción consumada<sup>23</sup> y una actuación del sujeto próxima a un arrepentimiento, lo cual dota a tal reducción sancionadora de una explicación en claves únicamente sancionadoras.

Posteriormente, y hasta la Reforma de 1985, existirán pequeñas modificaciones o desarrollos normativos que no alterarán sustancialmente el sistema sancionador establecido:

- Decreto-Ley de 4 de octubre de 1966, el cual incorpora sanciones no pecuniarias por la comisión de determinadas infracciones<sup>24</sup>.

<sup>20</sup> Respecto a los deberes y obligaciones que incumben al sujeto pasivo también se remite la letra e) del art. 78 de la LGT a otros artículos -en concreto, art. 45.2, 104 y 112 de la LGT- pero éstos son una concreción de los deberes u obligaciones genéricamente declarados en el art. 35 de la LGT de facilitar los datos informes o antecedentes. Respecto a los deberes que incumben a terceros la remisión se efectúa al art. 111 de la LGT.

<sup>21</sup> Al respecto se ha señalado que las notas características de los preceptos de la LGT, en materia de infracciones tributarias, son las siguientes : “a) Concepción penalista de la infracción tributaria[...]. b) La esencia de la infracción tributaria se centra en la voluntariedad, relegando el concepto de perjuicio económico a una función divisoria entre las simples infracciones y las de omisión. c) Tipificación de las infracciones tributarias, ceñida a las características técnicas de los tributos existentes[...]. d) Insuficiencia en la definición de las circunstancias determinantes del tipo de defraudación y en particular de lo que deba entenderse por anomalías o irregularidades sustanciales de la contabilidad o registros reglamentarios, en orden a la exacción del tributo. e) Configuración como categoría independiente de las infracciones de contrabando[...].” (CRUZ AMOROS: “Las infracciones...” Op., cit., pág. 189).

<sup>22</sup> Art. 88.2 : “2. Las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o de defraudación se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía cuando el sujeto pasivo o responsable dé su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule”.

<sup>23</sup> Es preciso que exista la infracción consumada ya que si el sujeto obligado, antes de que se detecte la omisión o infracción, de suyo subsanable, corrige o cumple adecuadamente no existirá infracción y por tanto no será necesaria ni operativa la institución de la condonación. En tal sentido también SANCHEZ AYUSO: Circunstancias... Op. cit., pág. 133.

<sup>24</sup> Art. 5 de tal disposición señala que : “La calificación firme de defraudación en dos o más expedientes tributarios incoados con posterioridad a 1 de enero de 1967, les inhabilitará en un plazo de cinco años, como máximo, para contratar con la Administración Pública obras, servicios o suministros ; les privará del goce de subvenciones públicas, exenciones y bonificaciones tributarias y les excluirá de la imposibilidad de obtener créditos oficiales”.

- Ley 60/1969, de 30 de junio, establece sanciones agravadas para las infracciones simples consistentes en el incumplimiento de deberes de índole contable y registral<sup>25</sup>.
- Decreto 545/1976, de 24 de febrero, sobre graduación de sanciones de omisión o defraudación.

En 1977-1978 se inicia un proceso de reforma tributaria que conllevará una transformación fundamental del sistema tributario. Se modifican no solamente el sistema impositivo -directo e indirecto- sino también las técnicas de aplicación de los tributos -se generaliza el procedimiento de autoliquidación-. En tal contexto se hace preciso la modificación del sistema sancionador para adecuarlo al nuevo régimen jurídico<sup>26</sup>. Ante tales necesidades el Gobierno remitirá a las Cortes, el 2 de noviembre de 1981, el Proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias<sup>27</sup> que no llegó a ser debatido en el Parlamento. Posteriormente, se remitirá el Proyecto de Ley de represión del Fraude Fiscal de 7 de julio de 1984<sup>28</sup> que será la base para la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Llegado a este punto resulta necesario abordar las reformas de la LGT, llevadas a cabo por la Ley 10/85 y Ley 25/95, explicitando su significado general, en el marco de la evolución de las instituciones analizadas.

### 3.2. Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria

Desde la perspectiva sancionadora la reforma nace fruto de unos presupuestos ideológicos concretos y de la incorporación de determinadas necesidades técnicas, ante la generalización del proceso de autoliquidación<sup>29</sup>. GARCIA AÑOVEROS señala como presupuestos sociológicos e ideológicos de la reforma: "La mayoría de las fuerzas políticas que han integrado el nuevo régimen tenían una muy negativa experiencia con un sector de la Administración altamente politizado: en esencia, los cuerpos de Seguridad del Estado. La modificación de las normas penales y procedimentales correspondientes fue muy rápida, incluso anterior a la Constitución, y la jurisprudencia constitucional y no constitucional ha sido, en esta materia, muy coherente y radical. Así ha sucedido no sólo en el campo policial y penal, sino en otros órdenes sancionadores administrativos, como las multas de trá-

<sup>25</sup> Dicha reforma nace, a tenor de su Preámbulo: "con la directa finalidad de reprimir el fraude se prevén sanciones más severas, como la conciencia social del momento demanda y el interés de la Hacienda Pública exige, para los contribuyentes que cometan determinados actos que, por su naturaleza o las condiciones en que se realizan, revelan una mayor intención defraudadora y perturban sensiblemente la labor del fisco".

<sup>26</sup> En el mismo sentido PEREZ ROYO : Los delitos ... Op. cit., pág. 260.

<sup>27</sup> En tal proyecto de ley se clasifican cuatro tipos de infracciones: simples, de omisión, ocultación y de defraudación. Se introduce las infracciones de omisión como aquellas que causan perjuicio económico, pero sin ocultar datos a la Administración.

<sup>28</sup> Denota la polémica doctrinal e interés en tal proyecto los comentarios al mismo, entre otros, de CRUZ AMOROS, M.: "Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de ley de represión del fraude fiscal". GF, nº 14 y 15, 1984 ; GARRIDO FALLA, F.: "Reflexiones sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal". GF, nº 14, 1984 ; PONT MESTRES, M.: "El proyecto de ley de represión del fraude fiscal desde la perspectiva del ciudadano contribuyente". GF, nº 15, 1984.

<sup>29</sup> PEREZ ROYO : Los delitos ... Op. cit., pág. 260 y MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias" REDF, nº 47-48, 1985, pág. 402.

fico. Pero no en el orden tributario. La sensibilidad social ha sido menor, porque el derecho afectado es, en definitiva, el de propiedad. [...] Pero, sobre todo, ha sido menor por el predominio de la concepción del impuesto como instrumento de justicia social, para decirlo en términos no técnicos. El impuesto es un instrumento para hacer justicia económica, transferir de ricos a pobres por el mecanismo del gasto, lo que ha llevado a la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude [...]”<sup>30</sup>. La adecuación a las novedades técnicas incorporadas en el sistema impositivo y, sobre todo, en la aplicación de los tributos resulta una de las finalidades del nuevo sistema de infracciones y sanciones<sup>31</sup>. Con tal reforma se produce una importante modificación del régimen sancionador con la pretensión de erradicar el fraude, estableciendo fuertes sanciones y acentuando las facultades inquisitivas de la Administración<sup>32</sup>. Dicha regulación se complementa, en su proyección procedimental, con el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, regulador del procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

Se mantiene la definición de la infracción tributaria<sup>33</sup>, si bien la referencia al elemento de la culpabilidad se modifica en el sentido de sustituir la expresión “voluntarias” por “incluso a título de simple negligencia”, aspecto que provocará no poca polémica doctrinal. Existe, no obstante, una mayor preocupación por regular el fenómeno sancionador tributario siguiendo, en cierta medida, las pautas de la teoría general del delito<sup>34</sup>. En tal sentido, se regulan aspectos relativos a los sujetos activos de la infracción y las causas que no dan lugar a la responsabilidad sancionadora. La clasificación de las infracciones se reduce a dos: las simples y las graves. Con tal clasificación bimembre existe “un menor empeño en la matización de los diferentes comportamientos infractores”<sup>35</sup>. Entre las infracciones graves y las simples, a tenor del concepto de éstas últimas, se establece una relación de subsidiariedad de manera que las infracciones simples serán aquellas que no son graves<sup>36</sup>. El criterio de delimitación de ambas infracciones, al menos formalmente, ya no es el perjuicio económico<sup>37</sup>. Las infracciones graves contendrán y sintetizarán la regulación de las infracciones de omisión y defraudación anteriores con un matiz más objetivizante<sup>38</sup>. En la infracción grave

<sup>30</sup> GARCIA AÑOVEROS: “Una nueva LGT...” Op. cit., pág. 215-216.

<sup>31</sup> También dicha reforma nace fruto de necesidades técnicas, entre ellas: “La Ley General Tributaria no había incorporado paradójicamente en su reforma de 1980 (Ley 34/1980, de 21 de junio, Reforma del Procedimiento Tributario) el esquema normal a través del cual discurre el exacto cumplimiento de la prestación tributaria; nos referimos al casi generalizado sistema de autoliquidaciones[...]no existe una regulación jurídica completa de este procedimiento, lo cual se hacía sentir en sus consecuencias sancionadoras[...]”. (MARTINEZ LAFUENTE: “Notas...” Op. cit., pág. 402)

<sup>32</sup> En tal sentido GARCIA AÑOVEROS: “Una nueva...” Op. cit., pág. 216.

<sup>33</sup> Art. 77.1: “Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.”

<sup>34</sup> Así también ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: “Tipificación de las infracciones tributarias (art. 78 y 79 de la Ley General Tributaria)”. La Ley, nº 3, 1986, pág. 839.

<sup>35</sup> PEREZ ROYO: Los delitos ... Op. cit., pág. 320.

<sup>36</sup> “[...] el concepto legal de las infracciones tributarias simples es en cierto modo residual respecto de las infracciones tributarias graves”. (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: “Tipificación de las infracciones...” Op. cit., pág. 843).

<sup>37</sup> Al respecto PEREZ ROYO: Los delitos ... Op. cit., pág. 319-320.

<sup>38</sup> PEREZ ROYO señala que la sustitución del término graves por el de defraudación resultaba una “corrección inspirada posiblemente en la poda de cualquier matiz subjetivo implícito en el término del Proyecto”(PEREZ ROYO: Los delitos... Op. cit., pág. 319).

típica, descrita en el art. 79, a) de la LGT, se produce un desplazamiento del criterio de tipificación, de la fase de liquidación a la de recaudación, creando una descripción excesivamente lata ya que contempla y equipara conductas de distinto grado de peligrosidad<sup>39</sup>.

La referencia a infracciones tributarias simples se efectúa a través del concepto genérico de las mismas en el art. 78.1 de la LGT: "Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves". En tal precepto se delimitan tales infracciones positiva y negativamente. En forma positiva se señala que las infracciones simples se basan en el incumplimiento de los deberes relacionados con la gestión de los tributos. El criterio negativo de su concepto establece que es infracción simple toda infracción que no sea grave<sup>40</sup>. Existirá también la tipificación concreta de algunas infracciones tributarias simples -las cualificadas por su mayor punición- en los preceptos dedicados a regular las sanciones de tal clase, así en el art. 83 de la LGT.

La **proliferación de las infracciones simples** en este periodo, proviene del incremento cualitativo y cuantitativo de los deberes cuyo incumplimiento constituye la base de dichas infracciones. Así, los factores transcendentales que explican tal incremento de deberes son:

- a) La *generalización del sistema de autoliquidación*. La reforma tributaria de 1977-1978 instituye un sistema impositivo basado sobre la renta global, al margen de los impuestos de producto subsistentes. El gravar la renta global implicará el paso de un modelo de gestión basado en liquidaciones puntuales a otro de gestión en masa. Para posibilitar dicha gestión se hace necesario la colaboración del sujeto pasivo, es por ello, que se generaliza el sistema de autoliquidación. En tal sentido SAINZ DE BUJANDA señala que : "El esquema organizativo del procedimiento que acaba de ser aludido (se refiere al tradicional basado en declaración/ liquidación provisional/ comprobación/ liquidación definitiva), propio de un sistema tributario en el que el número de contribuyentes no es excesivamente elevado y que permite una cierta complejidad en las actuaciones administrativas, resulta excesivamente lento y costoso cuando el sistema se convierte en un sistema "masivo" en el que aumenta de forma muy importante tanto el número de los contribuyentes como, en su consecuencia, las declaraciones que han de ser controladas y liquidadas"<sup>41</sup>. Tal sistema se fundamenta en el protagonismo del contribuyente, ya que la Administración desplaza hacia los contribuyentes el cumplimiento de las tareas que tradicionalmente tenía encomendadas en los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>42</sup>. El contribuyente no solamente declara los hechos realizados, sino además liquida el tribu-

<sup>39</sup> En tal sentido AGUALLO AVILES, A. : "Infracciones" en AA.VV. :Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Buñanda, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991, pág. 1169-1170.

<sup>40</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T." Revista Jurídica de Catalunya, fasc. 4, vol. XXXIV, 1985, pág. 50-51).

<sup>41</sup> SAINZ DE BUJANDA : Lecciones de Derecho Financiero. 10ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 312.

<sup>42</sup> SOLER ROCH, M.T. : "El sistema de gestión tributaria: Problemas pendientes", en AA.VV. :Temas Pendientes de Derecho Tributario. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 50.

to y efectúa el correspondiente ingreso, privatizándose<sup>43</sup>, en tal sentido, la gestión tributaria. Así, se generaliza la traslación de la actividad administrativa de la liquidación -calificación de hechos y cuantificación de deuda- a los particulares, exigiéndose una activa, onerosa y exclusiva participación de los mismos<sup>44</sup>. Es así como las oficinas liquidadoras -los órganos de gestión- "se ven privados, en la normalidad de los casos, de una de sus tareas típicas, la liquidación normal de los tributos que ahora realizan los propios contribuyentes"<sup>45</sup>.

- b) *La ubicación de la actividad administrativa en tareas de control.* Correlativo a lo anterior, la actividad de la Administración tributaria pasa de centrarse en tareas propias de liquidación a las de comprobación y control de la actividad del contribuyente. La aplicación del sistema tributario descansa, en buena medida, en la actividad del sujeto pasivo. La Administración se reserva el control de lo efectuado mediante la comprobación e investigación. A este respecto CASADO OLLERO apunta una cierta tendencia a la "subsidiariedad" de la actividad administrativa tributaria, en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca insuficiente o para "rectificarla" y "sancionarla", cuando aquélla resulte irregular.<sup>46</sup> En tal contexto, y dado que las funciones de comprobación e investigación son propias de la Inspección de Tributos, estos órganos gozarán de un gran protagonismo.
- c) *El incremento y la conformación discrecional de las potestades de la Inspección de tributos.* La reforma de la Ley 10/85 introduce una nueva redacción del art. 140 en el que atribuye a la Inspección la función de "practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan". Tal facultad, de efectuar liquidaciones por la Inspección, supone la culminación de un proceso iniciado con las actas de invitación<sup>47</sup>. El incremento cualitativo de las funciones de la Inspección se completa con el desarrollo y configuración discrecional de las facultades de comprobación e investigación por el R.D. 939/86, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección<sup>48</sup>. Así, se ha señalado que "de conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere,

<sup>43</sup> Expresión acuñada por FERREIRO LAPATZA : "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos". REDF, nº 37, 1983, pág. 84 y 85.

<sup>44</sup> AGUALLO AVILES, A. : "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente". REDF, nº 80, Madrid, 1993, pág. 588.

<sup>45</sup> FERREIRO LAPATZA : Curso de Derecho Financiero Español, Vol. I, 20ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 483.

<sup>46</sup> CASADO OLLERO, G. : "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". HPE, nº 68, 1981, pág. 170.

<sup>47</sup> FERREIRO LAPATZA : Curso... Op. cit., pág. 484.

<sup>48</sup> En tal sentido se justifica en el Preámbulo del R.D. 939/86 que : "La evolución posterior de dicha gestión (de la establecida por la LGT) ha estado presidida por una expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone. Esta situación de la gestión tributaria es la que debe ser afrontada por la inspección de los Tributos, diversificando sus funciones que ya no pueden comprender simplemente la investigación de hechos imponibles desconocidos para la Administración y de sencilla configuración. La inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados".

con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha”<sup>49</sup>. La amplitud y discrecionalidad de las facultades que integran la potestad de comprobación e investigación de la Inspección conlleva una genérica y permanente vinculación, que deriva en una situación de inseguridad jurídica<sup>50</sup>.

Tales procesos implican un aumento del número de deberes del sujeto pasivo relativos a las tareas de gestión –derivada de la privatización de la gestión tributaria– y también de los deberes de colaboración con la actividad administrativa de comprobación e investigación. Así, el sistema tributario no se basa, únicamente, en el establecimiento de prestaciones patrimoniales a cargo de los sujetos deudores, sino también en prestaciones personales que, según ALONSO GONZALEZ, “en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de los tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por sujetos deudores y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda es necesario”<sup>51</sup>. La información tributaria será básica en las tareas de inspección por lo que los terceros observarán cuan gravoso resulta el deber de informar<sup>52</sup>. Tal estado de cosas favorecerá una relación Administración-particulares patológica, de confrontación, pues la actividad administrativa será la de suplir, integrar, rectificar y sancionar la actividad del contribuyente<sup>53</sup>.

### 3.3. Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria

Uno de los grandes objetivos de la Ley 25/95 es reformar el régimen sancionador. Desde tal perspectiva, y según su Exposición de Motivos, se pretende superar la situación de litigiosidad existente, estableciendo medidas que permitan una mayor aceptación del sistema tributario y una disminución del fraude. Las medidas que posibilitarán tales objetivos serán la reducción de sanciones y una mejor tipificación de las infracciones, reforzando el principio de culpabilidad<sup>54</sup>. No obstante, tal reforma no se agota en la materia sancionadora sino

<sup>49</sup> AGUALLO AVILES :“Interés...” Op. cit., pág. 590.

<sup>50</sup> A tal respecto cabe señalar que la potestad es una especie del género de poderes públicos y se caracteriza frente al derecho subjetivo : por proceder directamente del ordenamiento jurídico (no de una relación jurídica concreta), tener carácter genérico, dirigirse a una pluralidad de destinatarios, consistir en una posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos (no una pretensión concreta), y no contraponerse a ninguna obligación sino a un simple deber jurídico de sometimiento de otros sujetos. (Así se deduce de GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS-RAMON FERNANDEZ :Curso de Derecho Administrativo. Editorial Civitas, Madrid, 1995, pág. 431-432).

<sup>51</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M. :“El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”. REDF, n° 68, pág. 488.

<sup>52</sup> LOPEZ MARTINEZ señala que “la trascendencia de la información tributaria como medio fundamental para la planificación y realización de las actuaciones de comprobación tributaria, se ve extraordinariamente acrecentada, si se tiene en cuenta las peculiaridades propias del sistema de gestión vigente (de autoliquidación)”. (LOPEZ MARTINEZ : Los deberes de información tributaria. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 88).

<sup>53</sup> En palabras de PEREZ ROYO : “Puede así decirse que el acto de liquidación queda desplazado de la anatomía a la patología del procedimiento de gestión”. (PEREZ ROYO :Los delitos... Op. cit., pág. 191).

<sup>54</sup> La reforma, según su Exposición de Motivos nace con un objetivo principal : “disminuir la litigiosidad existente, por una parte, y a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la reducción consiguiente del fraude actual, por otra”. Lo cual aconseja una reducción de las sanciones y una “más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, y con un decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor”.

que, entre otros aspectos, afecta a la facultad de comprobación de los órganos de gestión, y se refuerzan las facultades recaudadoras en la fase ejecutiva<sup>55</sup>. La nueva regulación de infracciones y sanciones se complementa, en el plano procedimental, con el R.D. 1930/98, de 12 de septiembre.

Las infracciones tributarias se siguen definiendo en el art. 77 de la LGT en los mismos términos, no obstante, se intenta reforzar el principio de culpabilidad con la introducción de una causa de exención de responsabilidad sancionadora consistente en haber “puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios” (art. 77.4, d) de la LGT). Respecto de las infracciones graves se establecen mejoras técnicas y se subsanan algunas lagunas. Así se tipifican, en el art. 79, b) de la LGT, las conductas infractoras cuando la falta de ingreso tiene por base la liquidación practicada por la Administración<sup>56</sup>.

En el ámbito de las **infracciones simples**, se pueden destacar las siguientes novedades:

- 1º. Se introduce un nuevo elemento en la delimitación del concepto de infracción simple: que los incumplimientos “no operen como elemento de graduación de la sanción”. Con la introducción de este nuevo elemento se pretende regular la concurrencia de infracciones simples y graves, manifestando la operatividad en tal ámbito del principio non bis in idem.
- 2º. Se tipifican en el art. 78 de algunos supuestos de infracciones simples. La Ley 25/95 ubica la tipificación de infracciones en la disposición que trata de las mismas, y no como anteriormente que se efectuaba a la hora de señalar las sanciones<sup>57</sup>.
- 3º. Se prevé la remisión a otras leyes, distintas de la Ley General Tributaria, para tipificar infracciones, también la remisión reglamentaria para especificar infracciones y sanciones. Con tal aspecto se subraya el principio de legalidad para el establecimiento de las infracciones y se remarca, por que no decirlo, la flexión del mismo en este ámbito al facultar a la especificación reglamentaria, una vez existente la habilitación legal para ello.

En este momento histórico existen determinados **aspectos conexos** que conforman el fenómeno sancionador:

- a) *El incremento de las facultades de comprobación de los órganos de gestión*. Con la reforma de 1995 se culmina el proceso por el cual se generaliza la asunción de facultades

---

<sup>55</sup> GARCIA AÑOVEROS : “Una nueva...” Op. cit., pág.226-227.

<sup>56</sup> Pues “el legislador de 1985 parece que sólo pensó, al tipificar las infracciones graves, en los tributos exigidos mediante autoliquidación, en los cuales la falta de declaración del hecho imponible o la declaración falseada da lugar de modo inmediato a la falta de ingreso o a un ingreso inferior al debido. Por eso se substituyó el tipo de las infracciones de omisión (que consideraba como el núcleo de las conductas infractoras el incumplimiento del deber de declarar correctamente) por el tipo de infracción[...] que se fijaba sólo en el dato de la falta de ingreso”. (PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES :Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 249-250).

<sup>57</sup> Si bien continúan existiendo tipificación de infracciones en sede sancionadora, vgr: art. 83.3 de la LGT.

de comprobación por los órganos gestores<sup>58</sup>. En el art. 121.I y art. 123 de la LGT se atribuye la posibilidad a los órganos gestores de efectuar una comprobación abreviada pudiendo, en ciertos casos, requerir registros y documentos<sup>59</sup>. La comprobación que pueden efectuar resulta limitada -respecto de los órganos de la inspección- por lo reducido de los medios a utilizar. Las razones de tal atribución a los órganos gestores se explican, según PITA GRANDAL, por la masificación de autoliquidaciones y por la utilización de la información que permiten los medios informáticos<sup>60</sup>. Supone el reconocimiento genérico de la incorporación de los órganos de gestión a las tareas de control administrativo. Si bien, tal control, no podrá ser tan intenso como el que pueda efectuar la Inspección. Con la atribución de tales facultades parece irse completando un proceso por el cual la Inspección y los órganos de gestión comparten funciones, perdiendo buena parte de su cometido original.

b) La Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes nace con una demanda para que se fijen, clara y concretamente, los derechos y deberes de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, así como, para que se equilibre su situación respecto la posición de la Administración<sup>61</sup>. Dicha norma introduce, entre otros aspectos, un catálogo de derechos del contribuyente. En el plano sancionador se refuerza el principio de presunción de inocencia -atribuyendo a la administración la carga de la prueba de la culpabilidad-, introduce un procedimiento sancionador independiente y separado del de liquidación, y establece la suspensión automática de las sanciones, hasta su firmeza en vía administrativa si son impugnadas en tiempo y forma. Con la Ley 1/98 se proclama la separación formal entre los procedimientos tributarios y el sancionador, y consolida la especialidad del procedimiento sancionador tributario respecto del administrativo general.

#### 4. Las nuevas orientaciones de la ley 58/2003, de 17 de diciembre

La nueva LGT se proclama como el eje central del ordenamiento tributario en base a que "se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes"<sup>62</sup>. Será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en el sentido que su regulación pretende establecer las condiciones básicas que garanticen la igual

<sup>58</sup> El Reglamento de Inspección en sus arts. 1 y 34 reconoció la posibilidad de una comprobación formal. La regulación del IRPF -art. 160 del R.D. 9/88 y art. 99 de la L. 18/91- amplían tales facultades permitiendo girar liquidaciones provisionales, no solamente en base a datos consignados, sino también a los justificantes solicitados por el órgano de gestión. En tal sentido PITA GRANDAL, A. M.: "La atribución de competencias es materia de comprobación e investigación tributaria". REDF. n° 92, 1996, pág. 637.

<sup>59</sup> Respecto de la comprobación abreviada introducida, la STS de 13 de noviembre de 1998 propugna una interpretación estricta de tal facultad: "[...]sin que, aún con estas previsiones, pueda olvidarse que se trata de una materia de interpretación estricta y que se refiere sólo a la aportación de justificantes, y, con mayor precisión, de justificantes establecidos, y no a exámenes de documentación contable de actividades empresariales o profesionales, cuya comprobación corresponderá en todo caso efectuar a la Inspección Tributaria".

<sup>60</sup> PITA GRANDAL: "La atribución..." Op. cit., pág. 645.

<sup>61</sup> Al hablar del Estatuto del contribuyente FERREIRO LAPATZA alude a tales demandas (FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El Estatuto del contribuyente". REDF, n° 88, 1995, pág. 644).

<sup>62</sup> Exposición de Motivos de la Ley 58/2004, de 17 de diciembre, General Tributaria.



dad sustancial, el mínimo común denominador, de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus deberes tributarios. Los objetivos de la LGT, según su Exposición de Motivos son: “reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios de la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles de litigiosidad en materia tributaria [...] la nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador”. Dicho ánimo codificador llevará a incorporar, entre otras normas, la Ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La nueva regulación del **sistema sancionado tributario** pretende superar algunas críticas del pasado, e intenta aproximar la regulación de las sanciones tributarias a las normas generales de derecho administrativo sancionador. En tal sentido, muchas de las reformas efectuadas, así como la pervivencia de algunas instituciones, se explican por las críticas y resistencias de la trayectoria histórica. Las notas que caracterizan dicho régimen se pueden sintetizar en:

- 1º. Mantenimiento de la **especialidad sancionadora** en el ámbito tributario. A tal efecto se efectúa la regulación específica del régimen de infracciones, sanciones y procedimiento sancionador en el Título IV de la LGT. El Reglamento general del régimen sancionador tributario (R.D. 2063/2004, de 15 de octubre) completa la regulación de dicho régimen específico estableciendo, junto al desarrollo del procedimiento sancionador, unas formulas de cálculo de las sanciones más propias de programas informáticos -por sus criterios matemáticos que expresan la orientación de una aplicación mecánica- que de ser aplicadas por humanos sobre la base de criterios basados en la ponderación y proporcionalidad de cada caso. En este ámbito reglamentario cabe destacar el art. 3 por la importante novedad que resulta la introducción del concurso de infracciones, en tal sentido se apreciará una infracción para el caso de concurrencia de varios incumplimientos infractores -no basados en el incumplimiento de obligaciones formales- en un mismo o varios procedimientos, siempre que se trate de un mismo periodo y tributo.
- 2º. Se efectúa una **regulación autónoma** de las infracciones, sanciones y del procedimiento sancionador respecto de la deuda tributaria y sus procedimientos de aplicación. En tal sentido la Exposición de Motivos señala: “El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha ley”. Se trata de una mera separación formal ya que continúa persistente la filosofía de que el procedimiento sancionador y las infracciones y sanciones, en general, son instrumento de aplicación de los tributos. Tal afirmación deriva del hecho que, por una parte, es posible que exista sanción sin necesidad de que se tramite un procedimiento separado de tal naturaleza, ni que rijan las garantías propias de dicho ámbito, y por otra parte, se hace depender la cuantía de la sanción de la aceptación o no de la propuesta de liquidación efectuada.

- 3°. Recepción expresa de los **principios sancionadores** en el art. 178 de la LGT. Éste precepto resultará de especial utilidad para reconducir y flexibilizar la interpretación de no pocos aspectos conflictivos de una regulación cuya aplicación se pretende objetiva y mecánica.
- 4°. Establecimiento de un **sistema de calificación** de infracciones referidas a incumplimientos de una misma obligación. Las infracciones se calificarán en función del grado de culpabilidad en leves, graves y muy graves. No obstante, y a pesar de la dicción del art. 183 de la LGT, no se efectúa una clasificación de todas las infracciones, sino una calificación de aquellas que se basan en el incumplimiento de una misma obligación. La verdadera clasificación se puede deducir de su regulación y, en tal sentido, cabe distinguir entre las infracciones basadas en incumplimientos de la obligación tributaria principal y las que se basan en los incumplimientos de obligaciones sin contenido pecuniario o formal. Dentro de las primeras, cabe diferenciar a su vez entre las conductas que causan perjuicio a la Hacienda Pública -si derivadas de autoliquidación (art. 191), si de una declaración (art. 192) o relativas a obtener devolución (art. 193)- y las conductas que preparan dicho perjuicio, cuya sanción se impone en la medida que implica un peligro para la obligación principal -en caso de solicitar devoluciones (art. 194), determinar o acreditar partidas (art. 195), imputación incorrecta en el régimen de imputación de rentas (art. 196 y art. 197)-. Dentro de las infracciones formales, basadas en el incumplimiento de obligaciones que no tienen un contenido pecuniario y que, en ningún caso, generan perjuicio económico directamente evaluable, se tipifican las relativas a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones (art. 199 y art. 198), al deber de contabilidad (art. 200), al deber de facturación (art. 201), a los deberes del NIF (art. 202), las que refieren a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa (art. 203), las basadas en obligaciones formales relativas al mecanismo de la retención -deber de sigilo, comunicación y certificación (arts. 204, 205 y 206)-. La anterior clasificación resulta concordante a la de las obligaciones que integran la relación jurídica tributaria del art. 17 de la LGT y manifiesta la pervivencia de la anterior distinción entre infracciones graves y simples. No obstante, se echa en falta un mayor esfuerzo clarificador en cada infracción con fin de distinguir las infracciones básicas, de las agravadas o atenuadas.
- 5°. Respecto de las **infracciones basadas en el incumplimiento de obligaciones formales** se aprecia una tendencia generalizada a sancionarlas proporcionalmente. Dicha sanción no se corresponde con el comportamiento infractor; no evalúa correctamente el comportamiento desviado objeto de la sanción, pues si el comportamiento no entraña resultado cuantitativo ¿como es posible establecer una sanción proporcional respecto del mismo? Tal planteamiento sólo se explica en el sentido de que el legislador concibe al incumplimiento de las obligaciones formales como un peligro para la obligación tributaria principal. Así, se sancionarán tales incumplimientos no en base a su propio desvalor; sino sobre el fundamento de la función accesoria que cumplen en el ámbito tributario las obligaciones formales en relación a las obligaciones pecuniarias.
- 6°. Los **criterios de graduación** aparecen enunciados en el art. 187 de la LGT de donde se aprecia una mera relación de las circunstancias agravantes y la incorporación de unas

circunstancias de reducción, sin que se haga mención expresa a la vigencia de atenuantes. Éstas últimas se han de entender insitas en base a la aplicación de los principios de derecho sancionador ex art. 178 de la LGT. No obstante lo anterior no resuelve la cuestión –al menos en vía administrativa– de cómo aplicar tales atenuaciones y disminuir la sanción legalmente prevista dado el rígido sistema previsto.

7º. Respecto del **procedimiento sancionador** se disminuye la escasa autonomía que poseía respecto de los procedimientos tributarios, no tan sólo por la posibilidad de aportación de las pruebas obtenidas en los procedimientos de aplicación de los tributos, sino en la posibilidad del contribuyente a renunciar a dicha tramitación separada. Se trata de una renuncia que afecta a su posición como imputado, por tanto, supone una renuncia a los, por otra parte irrenunciables, derechos y garantías que le amparan a la hora de imponer el mal que constituye la sanción<sup>63</sup>.

8º. Se introduce la **caducidad del procedimiento** como causa de extinción de la responsabilidad sancionadora (art. 211 de la LGT). Se ha de tener presente que transcurridos 6 meses desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento, sin que el procedimiento sancionador concluya éste caducará. Todo ello con la singularidad que dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador; y sin procedimiento sancionador no existe sanción posible. Tal criterio se ha de entender aplicable también respecto de aquellos procedimientos “mixtos”, los procedimientos tributarios en los que se tramiten la responsabilidad sancionadora.

## 5. Cuestiones vigentes

De la anterior trayectoria se evidencian ciertos caracteres que se han reiterado en el tiempo y que plantean la necesidad de superar las concepciones en que se basan, ya que constituyen una rémora en el diseño de un sistema sancionador técnico, coherente uniforme y, como no, justo:

I.- La **especialidad** del sistema sancionador tributario, respecto al previsto para el ámbito administrativo general. Especialidad reconocida por el distinto régimen jurídico aplicable. En el plano sustantivo, la delimitación de las infracciones y sanciones tributarias se establecen con exclusividad en las normas tributarias. En el plano formal, la regulación del procedimiento sancionador se establece también en la LGT desarrollada en esta materia por el R.D. 2063/2004.

La especialidad aludida no ha de ser la excusa o justificación para regular de manera diversa los derechos y garantías de los ciudadanos ante unas mismas situaciones o consecuencias jurídicas. La diversidad de regulación no puede comportar el reconocimiento de menores garantías al ciudadano obligado a realizar prestaciones tributarias: al contribuyente. El contribuyente no es súbdito, sino ciudadano, y no está vinculado a la Administración

---

<sup>63</sup> A este respecto SANCHEZ HUETE, M.A.: “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”. RTT, nº 64, 2004.

por relaciones de especial sujeción que comportan un estatuto jurídico con menores garantías. Las sanciones tributarias se han considerado en el pasado como sanciones de autoprotección<sup>64</sup>, sanciones vinculadas a la idea de sujeción especial que tiene por fundamento el estar relacionadas directamente con la organización y funcionamiento de la Administración. Dicha apreciación pasa por una visión histórica superada que configuraba a la sanción como instrumento auxiliar de los órganos de gestión tributaria con el fin de coadyuvar a la recaudación<sup>65</sup>. Así ZORNOZA señala que :“el criterio que permite identificar las denominadas sanciones de autoprotección no es otro que el de su indiferencia ético-social o, si se prefiere, la carencia de bien jurídico, por que con ellos no se pretenden tutelar intereses generales, bienes jurídicos, sino la organización y orden internos de la Administración, esto es, un puro interés administrativo [...] la identificación de ese interés administrativo tutelado por las sanciones de autoprotección no resulta posible por que la Administración Pública *sirve con objetividad a los intereses generales y actúa[...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho* (art. 103.1 C.E.), carece de otros intereses que los consagrados por el ordenamiento jurídico en su conjunto”<sup>66</sup>.

Reiteramos, la especialidad no ha de conllevar un distinto tratamiento en el reconocimiento de derechos y garantías necesariamente comunes, por la idéntica naturaleza de la medida a aplicar. La sanción tributaria es una sanción administrativa que tutela bienes jurídicos; no se ha de olvidar que las infracciones del ordenamiento tributario son infracciones administrativas cuya singularidad reside en el sector del ordenamiento administrativo a que se refieren<sup>67</sup>. En tal sentido se suscriben las palabras del profesor FERREIRO, si bien referidas a las relaciones generales entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo: “El Derecho Tributario debería excepcionar al mínimo el Derecho administrativo general y éste las normas o principios generales de todo el ordenamiento aceptando de modo expreso y sin duda el espíritu democrático de nuestras instituciones que hace incuestionable la ecuación ciudadano=administrado=contribuyente”<sup>68</sup>. En definitiva,

<sup>64</sup> GARCIA DE ENTERRIA señala que integran las sanciones de autoprotección cuatro manifestaciones: las sanciones disciplinarias; las sanciones llamadas de policía demanial ; las sanciones rescisorias de actos administrativos favorables ; y las sanciones tributarias. (GARCIA DE ENTERRIA: “El problema jurídico de las sanciones administrativas”. REDA, nº 10, 1976, pág. 400).

<sup>65</sup> “[...]la colocación de las infracciones tributarias entre las de autotutela supone una consideración incorrecta de las funciones que actualmente se atribuyen a las instituciones tributarias y se corresponden, más bien, a planteamientos de épocas pretéritas que ciertamente han tenido reflejo en la normativa sobre infracciones y sanciones, pero que se consideran generalmente como superados - o a superar- en los momentos presentes.” (PEREZ ROYO, F.: “Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación” en AA.VV. :Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 16).

<sup>66</sup> ZORNOZA PEREZ, JJ.:El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derechos sancionador). Civitas, Madrid, 1992, pág. 36-37. Se ha de tener presente que la existencia de los intereses privativos de la Administración resultan actualmente cuestionados pues en palabras de la STC 62/1983, de 11 de julio: “los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”.

<sup>67</sup> FERREIRO LAPATZA: Curso...Op. cit., pág. 458-459.

<sup>68</sup> FERREIRO LAPATZA, JJ.: “Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”. REDF, nº 104, 1999, pág. 670.

las singularidades en el régimen jurídico del ámbito sancionador tributario no podrán conllevar un distinto reconocimiento de derechos y garantías esenciales, previstas para todo ciudadano. Es más, resulta necesario que nos preguntemos cual es la justificación de la especialidad el sistema sancionador tributario respecto del general. La respuesta, a tenor de la trayectoria histórica expuesta, reside en el objeto de las infracciones, dicha especialidad deriva de los incumplimientos de las obligaciones tributarias sobre las que se basan, más que en las características intrínsecas de las infracciones y sanciones. Si esto es así, resulta que la sanción tributaria tiene una posición accesorio y subordinada a los intereses tributarios. De ahí también, que la función de las infracciones no sean solamente reprimir y prevenir las conductas ilícitas, sino servir como instrumento a la recaudación tributaria.

**II.- La instrumentación** del sistema sancionador tributario respecto a los fines de la recaudación. Desde una perspectiva histórica, el sistema sancionador tributario nace con una vocación y función accesorio a la recaudación, tanto por su regulación formal -aparece en la normativa que regula la actuación de la Inspección-, como por la función material que desempeña a fin de garantizar la obligación de crédito tributario -aspecto evidenciado por la enervación de la sanción que se produce por la aceptación del "acta de invitación"-.

El derecho sancionador tributario no puede ser concebido como protector o garante del Derecho Tributario, cuyas disposiciones se ven reforzadas con la sanción, sino que posee exigencias propias y finalidades particulares de las que depende exclusivamente para la determinación de los hechos que prohíbe. Se ha de tener presente que, mediante el establecimiento de la infracción tributaria, se amparan bienes jurídicos, entendidos estos como valores necesarios para la convivencia organizada<sup>69</sup>. Resulta necesario hablar de bien jurídico en este ámbito por la trascendencia ética del ilícito tributario, al poseer un contenido material de desvalor, no fundamentado únicamente en un orden jurídico imperado formalmente. Las infracciones tributarias no son infracciones artificiosas que amparan un interés público contingente y desprovisto de valoración ética<sup>70</sup>. El vincular la infracción tributaria con la protección de meros intereses públicos implica afirmar la mutabilidad de los mismos y la posibilidad de que la Administración pueda determinarlos en cada uno de sus actos, aspectos que no parecen encajar con la afirmación del principio de legalidad y tipicidad en tal ámbito<sup>71</sup>. Es por ello que resulta esencial el desvincular la tipificación de las infracciones del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Este aspecto es especial-

<sup>69</sup> La doctrina penalista caracteriza al bien jurídico como un interés colectivo en la medida que condiciona la vida de los individuos, siendo el individuo el eje y fundamento de protección (MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, PPU, Barcelona, 1985, pág. 164-165). También se señala que "el objeto del Derecho Penal es la protección de valores elementales de la vida comunitaria, pues el cumplimiento de los preceptos jurídicos es el mínimo ético-social necesario para la convivencia". (QUINTERO OLIVARES, G., MORALES PRATS, F. y PRATS CANUT, M.: *Curso de Derecho Penal. Parte General*, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995). Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 50-51).

<sup>70</sup> En contra MORILLO MENDEZ, A.: *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996. pág. 70.

<sup>71</sup> Afirma la vigencia de dichos principios las STCs. 42/1987, de 7 de abril, 3/1988, de 21 de enero, 101/1988, de 8 de junio, 22/1990, de 15 de febrero, 207/1990, de 17 de diciembre, 305/1993, de 25 de octubre, 341/1993, de 18 de noviembre, 6/1994, de 27 de enero, 45/1994, de 15 de febrero, entre otras.

mente acusado respecto de las infracciones formales en donde existe un mayor solapamiento entre incumplimiento e infracción

En el ámbito del procedimiento sancionador se evidencia, aún hoy en día, la imbricación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador. La separación, con carácter general, del procedimiento sancionador de otros de carácter tributario fue establecida en el art. 34 de la Ley 1/98. Ha sido una separación tardía, respecto de la establecida en los demás procedimientos sancionadores administrativos, y posee un carácter eminentemente formal. Tal formalidad se evidencia por el hecho de que no se garantiza la separación orgánica<sup>72</sup>, ni la incomunicación de datos<sup>73</sup>. La previsión permisiva de trasvase del procedimiento liquidador al sancionador puede resultar lesiva al derecho a no autoinculparse, en la medida que se obtengan declaraciones en un procedimiento administrativo previo bajo la amenaza de sanción. En tal sentido, en el caso *Saunders*: "No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal" (Sentencia de 17 de diciembre de 1996 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Saunders v. United Kingdom*). Respecto a la difícil vigencia del derecho a no autoinculparse en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario ALONSO GONZALEZ efectúa interesantes propuestas de lege ferenda; bien partiendo de la iniciativa de la Inspección –haciendo saber al imputado sus sospechas sobre la eventual culpabilidad del inspeccionado-; bien a instancia del imputado –exigiendo un pronunciamiento del actuario sobre su posible responsabilidad-<sup>74</sup>. La nueva LGT flexiona aún más la garantía de separación de procedimientos estableciendo un sistema de renunciias, expresa o tácita, del imputado a la tramitación separada –art. 208 de la LGT-. Dicha renuncia, en la medida que el procedimiento sancionador posee garantías y derechos singulares indisponibles –basados en principios generales del Derecho- puede resultar nula por afectar a la posición jurídica del imputado, de suyo, no renunciante<sup>75</sup>. La disminución de los derechos del imputado no puede ser el instrumento para posibilitar una más rápida recaudación o para pretender una disminución de la litigiosidad.

Tal estado de cosas nos lleva a plantear hasta que punto se ha superado la concepción sociológica generada en la legislación de 1952, basada en la relación patológica entre la Administración y el contribuyente. En tal contexto la Administración continúa contem-

<sup>72</sup> No se posibilita la independencia del órgano resolutor del procedimiento sancionador, respecto de otros procedimientos –ad extra-, ni respecto de la fase de instrucción del procedimiento sancionador –ad intra-. Así, el órgano resolutor del procedimiento sancionador podrá serlo quien, en el procedimiento de inspección, haya realizado la liquidación correspondiente (el art. 63 bis y art. 63 ter del RGI). Tampoco se garantiza la separación entre el órgano resolutor y el instructor del procedimiento sancionador

<sup>73</sup> No se efectúa una tramitación de instrucción propia, sino que, en buena medida puede venir determinada por el material obtenido en el procedimiento de gestión (art. 210.2 de la LGT). A este respecto se ha de tener presente, que el aporte de material proveniente de otros procedimientos estará en relación inversa a la independencia predicable al procedimiento sancionador:

<sup>74</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada", RCyT nº 237, 2002.

<sup>75</sup> SANCHEZ HUETE: "Derechos y garantías..." Op. cit., pág. 81.

plando al contribuyente como presunto infractor; pues los numerosos y amplios tipos infractores –sobre todo respecto de las infracciones formales– parecen vincular incumplimiento tributario e infracción. Por otro lado, el contribuyente se mueve en parámetros de desconfianza y recelo y, en muchos casos, no posee una adecuada conciencia del desvalor de su comportamiento ilícito, por lo que se guía valorando conjuntamente la cuantía dejada de ingresar y los efectos reductores de la sanción por su consentimiento en una eventual propuesta de regularización.

**III.-La accesoriadad de las infracciones basadas en incumplimientos formales** respecto de las basadas en el incumplimiento de la obligación principal. Si bien formalmente no existe la clasificación de infracciones en graves y leves pervive el fundamento que guió dicha separación. No obstante, la situación resulta más gravosa y desproporcionada pues, si anteriormente las infracciones simples eran sancionadas de forma fija –ateniendo a que no existía un perjuicio directo derivado de la conducta infractora susceptible de valoración–, en la actualidad se ha introducido en muchas de ellas sanciones proporcionales que evidencian una falta de correlación entre el mal impuesto y la conducta desvalorada. Se ha de tener presente, en el mismo sentido, que las infracciones formales no pueden acceder a la reducción del art. 188.I de la LGT al basarse ésta en una propuesta de regularización, por lo que desde dicho punto de vista resultarán más gravosas que las basadas en el incumplimiento de las obligaciones materiales. Este aspecto evidencia también la función instrumental que para la recaudación posee dicha reducción. Las infracciones simples, en sus orígenes históricos, nacen vinculadas a la inoperancia de las infracciones de evasión y a la necesidad de salvaguardar el cumplimiento de determinados deberes formales de colaboración para con la Inspección. Tales ilícitos continúan vigentes y poseen una función accesoria para posibilitar el cumplimiento y garantía de la obligación principal. En la actualidad la amplitud de la descripción típica de las infracciones formales, ya que se basan en el incumplimiento de obligaciones de colaboración e información de difíciles contornos, las configuran como infracciones próximas a los denostados ilícitos de mera desobediencia. Asimismo, la mecánica de su sanción que le permite punir reiteradamente por irregularidades, incluso nimias, y la falta de correlación de la sanción con la conducta infractora, al establecerse en muchos casos de forma porcentual, coadyuva a la inseguridad del contribuyente y a una situación de práctica subordinación respecto de la Administración, que nos trae resabios a las situaciones de sujeción especial y a las sanciones de autoprotección.

En definitiva, se ha de de propender a buscar una especialización sancionadora solamente en los casos en que la misma se halle justificada pues, no olvidemos, que la unidad del ordenamiento punitivo no justifica tratamientos diversos de situaciones semejantes. Por otro lado, se ha de huir de cualquier uso instrumental de la sanción tributaria para la recaudación y determinación de la deuda tributaria. Hemos de tener presente que la infracción tributaria posee exigencias propias, no accesorias a una norma sustantiva cuyo cumplimiento haya de garantizar; ya que ampara valores esenciales para la vida comunitaria encarnados en su protección a bienes jurídicos.

## 6. Bibliografía

AA.VV.: *Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988

AA.VV. : *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991

AA.VV. : *Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Cedecs, Barcelona, 1997

AA.VV. : *Semana de Estudios de Derecho Financiero - X*. Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1962.

AGUALLO AVILES, A.: "Infracciones" en AA.VV. : *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991,

— "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente". *REDF*, nº 80, Madrid, 1993.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Tipificación de las infracciones tributarias. (arts. 78 y 79 de la Ley General Tributaria)". *La Ley*, nº 3, 1986.

ALONSO GONZALEZ, L.M. : "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información". *REDF*, nº 68, pág. 488.

— "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada", *RCyT* nº 237, 2002.

CASADO OLLERO, G. : "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". *HPE*, nº 68, 1981.

CRUZ AMOROS, M. : "Las infracciones en la Ley General Tributaria". *CT*, nº 50, 1984

— "Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de Ley de represión del fraude fiscal". *GF*, nº 14 y 15, 1984.

FERREIRO LAPATZA, JJ. : "Las funciones liquidadoras de la Inspección de Tributos". *REDF*, nº 11, 1976.

— "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos". *REDF*, nº 37, 1983.

— "Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T." *Revista Jurídica de Cataluña*, fasc. 4, vol. XXXIV, 1985.

— "El Estatuto del contribuyente". *REDF*, nº 88, 1995.

— "¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria ?". *QF*, nº 10, 1997.

— *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I y II, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1998.

— "Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario". *REDF*, nº 104, 1999.

GARCIA AÑOVEROS, J. : "Una nueva LGT. Problemas constitucionales". *REDF*, nº 90, 1996.



GARCIA DE ENTERRIA, E.: "El problema jurídico de las sanciones administrativas". *REDA*, nº 10, 1976.

GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS RAMON FERNANDEZ : *Curso de Derecho administrativo*. Vol. I y II. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

GARRIDO FALLA, F. : "Reflexiones sobre el proyecto de Ley de represión del fraude fiscal". *GF*, nº 14, 1984.

LOPEZ MARTINEZ, J. : *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

MARTINEZ LAFUENTE, A. : "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias". *REDF*, nº 47-48, 1985.

MARTINEZ LAGO, M.A.: "La reforma de la LGT. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones". *Cuadernos Jurídicos*, nº 30, 1995.

MIR PUIG, S : *Derecho Penal. Parte General*. PPU, Barcelona, 1985.

MORILLO MENDEZ, A. : *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

PEREZ ROYO, F. : *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1986.

\_\_\_ "Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación" en AA.VV. *Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A. : *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

PITA GRANDAL, A.M. : "La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias". *REDF*, nº 92, Madrid, 1996.

PONT MESTRES, M. : "El proyecto de ley de represión del fraude fiscal contemplado desde la perspectiva del ciudadano contribuyente". *GF*, nº 15, 1984.

QUINTERO OLIVARES, G., MORALES PRATS, F. y PRATS CANUT, M.: *Curso de Derecho Penal. Parte General, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995)*. Cedecs, Barcelona, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero, Tomo I. Introducción y Parte general*. Volumen 3º, Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975.

\_\_\_ "Elementos y razones que pueden justificar una reforma en la LGT". *CT*, nº 62, 1992.

\_\_\_ *Lecciones de Derecho Financiero*. 10ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993.

SANCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

SANCHEZ HUETE, M.A.: "Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario". *RTT*, nº 64, 2004.

SOLER ROCH, M.T. : "El sistema de gestión tributaria: Problemas pendientes", en AA.VV. : *Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Cedecs, Barcelona, 1997.

ZORNOZA PEREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas, Madrid, 1992. ■





## ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

### ■ Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria

■ Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Gabinete de Estudios AEDAF

#### ■ SUMARIO:

**1. Tribunal Constitucional (Sala 1ª). Sentencia 18/2005, de 1 de febrero**

- a. El derecho a no autoincriminarse
- b. El derecho a la presunción de inocencia

**2. Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª). Sentencia de 5 de octubre de 2004**

- a. La suspensión de las sanciones en la vía administrativa y en la jurisdiccional. La posición del tribunal en la Sentencia de 5 de octubre de 2004
- b. El voto particular en la sentencia de 5 de octubre de 2004
- c. La sentencia de 7 de marzo de 2005. La posición mayoritaria
- d. Votos particulares favorables al mantenimiento de la suspensión de las sanciones sin necesidad de aportación de garantías hasta la resolución del tribunal

**3. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo.  
Sentencia de 2 de junio de 2004**

**4. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo.  
Sentencia de 14 de octubre de 2004**

Abrimos nuestra sección de Análisis Jurisprudencial recogiendo bajo este título un conjunto de recientes sentencias en las que distintos derechos fundamentales han sido decisivos en la argumentación del fallo –la ratio dicendi–, en unos casos para estimar la demanda y en otros para resolver en sentido contrario. Además de la cuestión que gira en torno a los derechos constitucionales y que justificaría por sí sola el resumen de estos pronunciamientos, son también merecedores de nuestro interés por otras razones que en cada caso se destacan en el breve comentario que acompaña al texto de cada sentencia.

No se trata, por tanto, de una selección amplia de la doctrina de nuestros tribunales, sino un motivo común que nos permite agruparlas bajo este epígrafe.

### **I. Tribunal Constitucional (Sala I.ª). Sentencia 18/2005, de 1 de febrero. Ponente: Excm. Sra. Casas Baamonde.**

El recurso de amparo que resuelve el TC se interpuso contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 10 de abril de 2001 dictada en juicio por dos delitos fiscales que se imputaban –y por los que se condenó– al recurrente, administrador de una sociedad contra la que se había seguido un procedimiento de inspección del que se dedujo el proceso incriminatorio.

El amparo solicitado invoca el artículo 24 CE considerando que se habían infringido los siguientes derechos fundamentales: “a) el derecho a la no autoincriminación, al haber sido el recurrente condenado con fundamento exclusivamente en datos aportados por él mismo bajo coacción en el curso del procedimiento de comprobación; b) el derecho a la defensa porque, teniendo el recurrente la condición de imputado desde que la Inspección de los Tributos tuvo conocimiento de los hechos constitutivos de un posible delito contra la hacienda pública, no fue advertido de su condición por los órganos de la Administración; c) la presunción de inocencia, porque su condena se apoyó en pruebas obtenidas con vulneración de sus derechos a la defensa y a no autoincriminarse, y porque la Inspección de los Tributos soslayó cualquier actividad probatoria respecto de los gastos realizados o el IVA soportado por la entidad que el actor presidía en los ejercicios comprobados, y porque la sentencia impugnada en amparo invirtió la carga de la prueba al reclamar de la misma que justificara los gastos cuya deducción se pretendía; d) y, en fin, los derechos a obtener la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías, por la arbitrariedad en que habría incurrido el órgano judicial al apartarse en la valoración de las pruebas de las aportadas tanto por el imputado como por la Administración tributaria...”

Comencemos advirtiéndole que el tema central de la sentencia es naturalmente la invocación del derecho a no autoincriminarse, si bien, por su relación con el mismo, también nos ocuparemos de otros derechos que también se consideraban vulnerados. Y, digamos desde ahora, que el Tribunal no concede el amparo solicitado.

Sin embargo, los argumentos que se van a manejar en el caso, son de importancia pues sobre este asunto se ha escrito en abundancia y en algunos casos se han suscitado expectativas que no se verán confirmadas, en su caso, hasta que no se pronuncie sobre la cuestión el TEDH.

Los argumentos empleados por el TC venían ya elaborados por el abogado del Estado, quien alegó la falta de concurrencia de las condiciones subjetivas necesarias para que pudiera entenderse vulnerado el derecho a no autoincriminarse. En concreto consideraba que no existía la necesaria identidad entre el sujeto compelido a la aportación de información incriminatoria (la sociedad) y el imputado penalmente con fundamento en los hechos aportados (el consejero). Por otra parte, y ello es de indudable peso, otra respuesta que implicase una prohibición de comunicación probatoria entre el ámbito tributario y el penal, conduciría a una limitación de las posibilidades probatorias que dejaría sin contenido práctico a la actividad inspectora y comprobadora de la Administración Tributaria, actividad, en la configuración actual de nuestra gestión tributaria, es imprescindible para el cumplimiento efectivo del deber de contribuir.

#### a. El derecho a no autoincriminarse

Tal derecho, reconocido en nuestra Constitución (artículo 24.2), se invoca por el recurrente fundamentándose en que los datos (los listados, libros, justificantes o registros contables) que el propio demandante aportó bajo coacción en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, conforman la base de hechos sobre los que se argumenta la sentencia condenatoria por delito fiscal.

Ahora bien, por la conexión de este derecho con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, el Tribunal se ocupa de examinar aquella norma y la jurisprudencia relativa al mismo.

Dice al respecto el Tribunal español: "... conviene comenzar recordando que, conforme señala el TEDH, «aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular -ha señalado-, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la "persona acusada". Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del art. 6» (TEDH S de 3 May. 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; en el mismo sentido, TEDH SS de 8 Feb. 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; de 17 Dic. 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, § 68; de 20 Oct. 1997, caso *Serves c. Francia*, § 46; de 21 Dic. 2000, caso *Heaney y Mc Guinness c. Irlanda*, § 40; de 3 May. 2001, caso *Quinn c. Irlanda*, § 40; de 8 Abr. 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39). «En este sentido -concluye el Tribunal de Estrasburgo- el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el art. 6, ap. 2, del Convenio» (sentencias *Saunders*, § 68; *Heaney y Mc Guinness*, § 40; *Quinn*, § 40; *Weh*, § 39)...

En apoyo de su pretensión, cita el demandante de amparo la jurisprudencia del TEDH y, concretamente, la TEDH S 17 Dic. 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, decisión en la que el dicho Tribunal anuló las condenas impuestas al Sr. Saunders con apoyo en las declaraciones que éste formuló bajo coacción en el curso de un procedimiento igualmente admi-

nistrativo, en particular; el seguido por los Inspectores de Comercio e Industria británicos. Invoca asimismo en apoyo de su tesis algunas de las afirmaciones que se contienen en la TC S 161/1997, de 2 Oct., con la finalidad de evidenciar que el «requisito que exige nuestra Constitución para la aplicación de las “garantías frente a la autoincriminación” es la existencia de una información autoincriminatoria aportada bajo coacción» (pág. 20 de la demanda).

Pues bien, a la luz de la jurisprudencia citada y de las propias alegaciones del recurrente, puede afirmarse, sin necesidad de profundizar en otros aspectos del derecho constitucional que se invoca, que no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J. M. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación.”

Posteriormente, y también en relación con esta jurisprudencia, añade que “El supuesto examinado, pues, es sensiblemente diferente a los enjuiciados en los casos *Saunders c. Reino Unido*, que se invoca reiteradamente en la demanda de amparo, e *I.J.L. y G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido*. En efecto, tal y como sucede aquí, en los citados asuntos el Tribunal de Estrasburgo examinó la compatibilidad con el art. 6.1 CEDH de las condenas penales impuestas a los demandantes con fundamento en la información obtenida por funcionarios de la Administración británica en el curso de un procedimiento seguido contra una entidad con personalidad jurídica (concretamente, la empresa Guinness). Las pruebas que fundamentaron la condena penal, sin embargo, consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo.

Tampoco los hechos aquí enjuiciados coinciden con los que fueron objeto de examen por el TEDH en el caso *J.B. c. Suiza*, que el Ministerio Fiscal cita en su escrito de alegaciones evacuado en el trámite del art. 52.1 LOTC. Como en el asunto que ahora nos ocupa, en *J.B. c. Suiza* la información autoincriminatoria se requirió en el curso de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de características muy similares al regulado en la L 230/1963, General Tributaria; además, la información, como en el caso que ahora juzgamos, estaba constituida exclusivamente por documentos (concretamente, documentos relativos a la empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero); y, finalmente, como ya hemos señalado, dichos documentos se reclamaron bajo la amenaza con sanciones pecuniarias establecidas en el ordenamiento suizo (sanciones que, finalmente, fueron impuestas). Difieren, sin embargo, los hechos examinados en *J.B. c. Suiza* de los que ahora enjuiciamos en varios aspectos esenciales: en primer lugar, el procedimiento administrativo tributario se siguió contra el propio recurrente como persona física, no contra ninguna de las sociedades en las que había invertido el dinero cuyo origen se pretendía conocer; en segundo lugar, la documentación con trascendencia tributaria se requirió directamente del contribuyente investigado; en tercer y último lugar, la coacción prevista en la Ley, que finalmente se mate-

realizó en la imposición de varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente.

Para finalizar, en el mencionado caso *Funke c. Francia*, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido éste sancionado con varias multas pecuniarias por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento). En suma, como en los casos anteriormente citados, fue la persona contra la que se siguió el procedimiento inquisitivo, a la que se le reclamó la documentación autoincriminatoria y sobre quien se ejerció la coacción prevista en la ley que concluyó con la imposición de sanciones, la que instó la declaración de vulneración del derecho a la no autoincriminación reconocida en el art. 6.1 CEDH".

A este efecto el Tribunal Constitucional toma en consideración que, en el caso enjuiciado, las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad Incovesa, para comprobar la situación tributaria de la misma y que los requerimientos de información se dirigieron, todos ellos, sin excepción, a la citada entidad mercantil, por lo que, de no haber sido atendidos debidamente, las sanciones que la LGT establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre la entidad. A lo que añade la sentencia que: "De hecho, no resulta ocioso destacar que el ordenamiento tributario entonces vigente no preveía sanción alguna para los administradores de las sociedades que hubieran incumplido los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación".

Y finalmente, que tampoco consta que "la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable".

En conclusión, un conjunto de razones para denegar el amparo, razones que posiblemente han permitido que el Tribunal no haya de pronunciarse sobre una cuestión de tanta trascendencia para la configuración actual de nuestro sistema de aplicación de los tributos.

## **b. El derecho a la presunción de inocencia**

Aunque el Fundamento Quinto de la sentencia que comentamos resuelva en relación con la invocación del derecho a la defensa, nos ocupamos ahora de esta otra garantía por su mayor trascendencia en el orden específicamente tributario.

Alegaba el recurrente que la sentencia de la AP había lesionado su derecho a la presunción de inocencia al haber fundamentado la condena en pruebas obtenidas con vulneración de los derechos a la no autoincriminación y a la defensa y, asimismo, por "haber obviado la Inspección de los Tributos cualquier comprobación en relación con los gastos de la entidad o el IVA soportado por la misma, y porque la sentencia recurrida en amparo



invierte la carga de la prueba al señalar que «el recurrente debía aportar la prueba de descargo justificando los gastos que se decían y se aceptaban por los peritos que eran superiores»”.

En relación con este último argumento, dice el Tribunal Constitucional lo que sigue: “A este respecto, en primer lugar, frente a lo que parece afirmarse en la demanda, debe señalarse que no existe en la sentencia del Tribunal de lo Penal impugnada afirmación alguna que permita entender que el órgano judicial exime a la Administración tributaria de realizar cualquier actividad probatoria en relación con los gastos...

Pero es que, además, no es cierto que la exigencia de que el obligado tributario justifique los gastos cuya existencia alega equivalga a la inversión de la carga de la prueba. Como es sabido, el impuesto sobre sociedades grava la renta obtenida por los entes con personalidad jurídica durante el período impositivo; y aunque para determinar dicha renta hay que tener en cuenta no sólo los ingresos sino también los gastos precisos para la obtención de los mismos, es absolutamente razonable -así lo vienen exigiendo los Tribunales ordinarios- que sólo puedan aceptarse como tales aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado...

Tales exigencias no pueden ser consideradas en absoluto como una inversión de la carga de la prueba, sino más bien como proyección de la regla en virtud de la cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» (art. 114.1 de la LGT aplicable al supuesto enjuiciado y art. 105.1 de la L 58/2003). Siendo esto así, no puede achacarse a la Inspección de los Tributos que no haya realizado actuaciones dirigidas a probar lo que a la entidad inspeccionada correspondía, esto es, la cuantía de los gastos fiscalmente deducibles realizados o el IVA soportado durante los ejercicios objeto de comprobación. Como señala el Ministerio Fiscal, para determinar unos mayores gastos era necesaria la colaboración del recurrente, dado que sólo éste estaba en posesión de la documentación pertinente o podía indicar dónde obtenerla; sin que pueda recriminarse a la Inspección de los Tributos que no iniciase una indagación universal para comprobar que no se habían producido mayores gastos.

Cosa muy distinta sería que no se hubiera permitido a la entidad probar la efectividad de los gastos o el IVA soportado, o que, habiendo el sujeto pasivo acreditado tales extremos, las pruebas aportadas a tal efecto no hubieran sido admitidas primero por la Inspección de los Tributos y después por el órgano judicial; pero nada de esto se afirma en la demanda de amparo ni puede deducirse de las actuaciones judiciales...”

## **2. Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª). Sentencia de 5 de octubre de 2004 (Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó) y Sentencia de la misma Sala y sección de 7 de Marzo de 2005 (Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó)**

La cuestión que se debate en ambos casos es la suspensión de las sanciones tributarias, más puntualmente, si la suspensión sin aportación de garantías ordenada en la vía administrativa, se mantiene también en la jurisdicción contenciosa, o si por el contrario nuestro

ordenamiento establece una solución diferente en este caso, de suerte que la presunción de inocencia—derecho fundamental que subyace en la norma tributaria que manda suspender la efectividad de las sanciones en vía administrativa, junto con la tutela judicial efectiva—no da cobertura a la pretensión de mantener la suspensión hasta que la jurisdicción resuelva sobre el fondo del asunto.

En un segundo orden de cuestiones, la sentencia de 5 de octubre de 2004 entra también a resolver sobre las exigencias que se desprenden de la LJCA para acordar la suspensión de los actos impugnados.

Respecto de la cuestión primera y principal, las dos sentencias llegan a una misma conclusión, si bien, respecto de la primera existe un solo voto particular; mientras que en la de 7 de marzo de 2005, son tres los magistrados que formulan su voto particular. Parece que va ganando argumentos la posición que inicialmente era muy minoritaria.

El eje central del debate versa sobre la interpretación que ha de darse a los artículos 35 de la LDGC y 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT de 2003, cuando regulan la suspensión de las sanciones tributarias sin necesidad de prestar garantías en los recursos en vía administrativa y los efectos que estas disposiciones han de tener en la vía jurisdiccional. Mientras que en la Sala domina la posición que considera que la suspensión en vía administrativa es automática pero no así ante la jurisdicción contenciosa, los votos particulares, con distintos argumentos, consideran que también debe llegarse a la misma conclusión en la vía jurisdiccional.

Posiblemente, como el tema trasciende la legalidad ordinaria, la solución puede estar en otro ámbito jurisdiccional, si bien, muchos de los argumentos ahora manejados no podrían ser invocados en este otro momento.

En el resumen que ahora hacemos de estas dos complejas sentencias, recogeremos en primer lugar la posición mayoritaria de la Sala (a) y, en segundo lugar (b), el voto particular que se hizo contra la sentencia de 5 de octubre de 2004. Posteriormente recogemos la posición de la sala en la sentencia de 7 de marzo de 2005 (c) y finalizaremos con la exposición de los votos particulares formulados respecto de esta última sentencia.

#### **a. La suspensión de las sanciones en la vía administrativa y en la jurisdiccional.**

##### **La posición del tribunal en la Sentencia de 5 de octubre de 2004**

La cuestión concreta del caso examinado consistía en que las liquidaciones que fueron giradas por la Administración, con sus correspondientes sanciones, habían sido impugnadas y estaban suspendidas en vía administrativa, por lo que al iniciar la vía jurisdiccional se planteaba si era necesario garantizar, además de las cuotas tributarias, el importe de las sanciones.

Como dice la Sala: “La cuestión objeto de controversia en este proceso se contrae, en realidad, a dilucidar si, para poder decretarse, en la vía contencioso administrativa, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria impugnada, referida sustancialmente a la parte de la deuda tributaria relativa a la sanción impuesta, ha de prestarse, de

entrada, un aval bancario u otra de las garantías normativamente previstas en el art. 122 y ss. de la LJCA de 1956 (que abarque especialmente el indicado concepto de sanción tributaria), como propugna el abogado del Estado recurrente (y se decretó en el auto dictado por el Tribunal *a quo* con fecha 19 Feb. 1999), o, por el contrario, si basta, para que la comentada suspensión se pueda producir; que el aval o garantía se refiera, sólo, a la cuota y, en su caso, a los recargos e intereses de demora, sin necesidad de asegurar, también, las sanciones...”

El Tribunal, tras un breve recorrido por la historia legislativa de la cuestión, concluye de la misma que “se observa que el principio de “presunción de inocencia” previsto en el art. 24.2 de la Constitución (que, a pesar de sus connotaciones penales, es perfectamente aplicable a las infracciones y sanciones administrativas y tributarias) y el principio -sinónimo del anterior- de “presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”, que se traducen en el axioma de que “la resolución será ejecutiva -sólo- cuando ponga fin a la vía administrativa” (sin necesidad, en consecuencia, de instar; mientras tanto, su suspensión, con o sin fianza, para obviar su ejecutividad), no tienen reflejo efectivo y formal en el ordenamiento de tal naturaleza hasta la L 30/1992, referida, de entrada, exclusivamente, al ámbito puramente administrativo (pues, según la Disposición Adicional Quinta de la misma, los procedimientos administrativos en materia tributaria... se regirán por su normativa específica y -sólo-, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley -la 30/1992, se entiende-).

Y tales principios y criterios normativos no se plasman en disposiciones tributarias -sobre todo en lo que afecta a las infracciones y sanciones de dicho carácter- hasta que, según hemos visto, se reforma el art. 81 de la LGT por la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (cuyo actual ap. 3 establece que “la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o de la reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”).

Sorprende que la L 25/1995 dijera (en el reformado -por la misma- art. 81.3 de la LGT) que “la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta” (es decir, con otras palabras, que “las sanciones tributarias son ejecutivas desde el momento en que se imponen”), a diferencia de lo ya dispuesto en la L 30/1992 (según la que las sanciones administrativas sólo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa). Tal redacción ha sido objeto de una crítica acerba, ya que conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, el considerar a los contribuyentes infractores natos (con la consecuente desvirtuación de lo establecido al respecto en la Constitución”).

*Cuarto:* Procede estimar, como antes se ha indicado, el presente recurso casacional, porque, como argumenta el abogado del Estado, con una adecuada precisión técnico-jurídica, en base a las específicas características del caso de autos, es evidente que:

A) El tenor del art. 35 de la L 1/1998... impide cuestionar su aplicación en la vía administrativa o económico administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito

que le es ajeno, pues se circunscribe, como se ha expresado, a las vías mencionadas, y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta...

- B) En consecuencia, conforme al mencionado art. 35, las sanciones de autos, en cuanto definitivas en vía administrativa, podían ser ejecutadas „, salvo que, en la vía contencioso administrativo, fuera acordada su suspensión con arreglo a las disposiciones específicas de la LJCA
- C) Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de previa garantía o caución acordadas en la vía administrativa o económico administrativa prolongan su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pero no hay razones técnico jurídicas para poder mantener tal criterio, pues la frase “sin que puedan ejecutarse (las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende) hasta que sean firmes en vía administrativa” contenida en el art. 35 de la L 1/1998 (y en otros preceptos de disposiciones normativas posteriores -antes comentadas-) sólo puede entenderse como “hasta que hayan causado estado en dicha vía” (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico administrativo), o bien, como máximo, según se ha dejado sentado en la reciente jurisprudencia de esta Sección y Sala (matizando, sin embargo, restrictivamente, el alcance que se ha dado a tal expresión en la S 18 Sep. 2001), “hasta que se adopte, en la vía contencioso administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, en la vía jurisdiccional ”...

También, a juicio de la Sala, se viene a sentar un nuevo criterio al estimarse que la existencia de garantía es una especie de prius a cualquier planteamiento de suspensión de efectos de un acto, negándose además, a considerar que fuera de la propia LJCA podrían existir normas que amparasen una solución distinta de la derivada del fallo.

En concreto, afirma el Tribunal que: “D) Ciertamente es que la doctrina jurisprudencial ha puntualizado la exigencia de la prueba de la producción de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación como único medio hábil para obtener la suspensión en la vía contencioso administrativa, al considerar que el interés público no sufre menoscabo si la suspensión de una liquidación tributaria se encuentra debidamente garantizada, pero también es cierto que, inexistente la garantía previa, es, en principio, incuestionable la causación de perjuicios a unos intereses superiores, los generales o públicos, a los que se deja sumidos en el puro desamparo, y cierto es, también, que ningún precepto de la LJCA distingue, genéricamente, dentro del contenido del acto impugnado, la parte de carácter sancionador, para someterla a un régimen diferenciado del resto de los efectos de la suspensión de su ejecución...”

#### **b. El voto particular en la sentencia de 5 de octubre de 2004**

Las sentencias de 18 de Septiembre de 2001, 29 de Enero de 2003 y de 5 de Febrero de 2004, afirmaban que “ ... La vigencia del principio a que responde hoy el mencionado art.

35 (LDGC) cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador; con la puntualización, a mayor abundamiento, de que aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de “suspensión” propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa (TS S Ca. 18 Sep. 2001). 2.- La solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa -es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender (TS S Ca. 29 Ene. 2003)”.

En consonancia con ello, el voto particular argumenta de la siguiente manera: “En mi opinión, no debería haber dudas sobre el alcance de la expresión “firme en vía administrativa” que ha de ser la imposibilidad de que un acto sea objeto de recurso, ya sea administrativo o jurisdiccional. En este sentido la afirmación de la sentencia mayoritaria asimilando dicha expresión a “causar estado en vía administrativa” me parece desacertada.

Por lo tanto, el legislador cuando dice lo que dice en los artículos citados está sosteniendo sencilla, lisa y llanamente que las sanciones que son recurridas no son ejecutivas...

Desde esta perspectiva, la de los principios, es indudable que la “ejecutoriedad de los actos administrativos” constituye un privilegio de la Administración, constitucionalmente consagrado, pero que no es un elemento ontológico del acto administrativo...

En mi opinión el razonamiento de la sentencia sobre la independencia y plenitud de la tutela judicial, que es lo que exige la decisión judicial en la pieza, al ser aislado del tema debatido, produce un efecto perverso, seguramente no querido pero real, pues coloca al ciudadano en la vía judicial en una situación más desfavorable de la que ostentaba en vía administrativa, lo que es sencillamente inaceptable y una frontal contradicción con lo que la tutela judicial significa.

En segundo término, en materia de sanciones, el legislador ha renunciado a la ejecutoriedad del acto sancionador (al menos en vía administrativa). No hay nada que haga suponer que el legislador a modo de Guadiana cambia de criterio cuando se accede a la vía judicial, pues no existe texto legal que afirme esa ejecutoriedad cuando se alcance la vía jurisdiccional. Por tanto, la cuestión de la suspensión de las sanciones, cuando estas son objeto de recurso contencioso está fuera de la decisión judicial.”

La argumentación contenida en este voto particular nos excusa de hacer cualquier comentario sobre el significado de la sentencia en cuanto supone una revisión o rectificación de los criterios que en otros pronunciamientos había sostenido el mismo Tribunal.

### **c. La sentencia de 7 de marzo de 2005. La posición mayoritaria**

En forma muy resumida diremos que la Sala, además de mantener con nuevos argumentos el criterio antes sostenido, trae a colación la interpretación que debe hacerse de los artículos 212 y 233 de la LGT (2003).

En lo fundamental, el Tribunal entiende que “la solución a este tema debe ser la establecida en el fallo de la sentencia impugnada, es decir, que la suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa debe mantenerse en la vía contencioso-administrativa -con los requisitos contemplados en el art. 233.8 LGT 2003- hasta que el órgano jurisdiccional, en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando, además, los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime que es la pertinente”, pues “en el ámbito del Derecho sancionador tributario, los arts. 212.3 y 233.1 y 8 LGT 2003, siguen el mismo criterio establecido en el art. 35 LDGC 1998.... lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa -o sea, que ésta se agote-, y no la firmeza en el sentido de que, hasta la resolución final del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría afirmarse que la sanción había quedado firme en vía administrativa. Así pues, la frase «sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa» sólo puede interpretarse, o bien como «hasta que hayan causado estado en dicha vía» -y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo-, o bien como «hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión instada en la vía jurisdiccional» -en la oportuna pieza separada-, al amparo de los arts. 122 y ss. LJCA o 129 y ss. LJCA 1998...”

**d. Votos particulares favorables al mantenimiento de la suspensión de las sanciones sin necesidad de aportación de garantías hasta la resolución del tribunal**

**- VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. ENRÍQUEZ SANCHO**

“A mi juicio la cuestión debe resolverse en el ámbito de los arts. 129 y ss. de la Ley reguladora de esta Jurisdicción (LJ), interpretando estos preceptos en armonía con los principios que inspiran en esta materia el ordenamiento jurídico tributario.

El art. 35 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC), L 1/1998, de 26 Feb. establece que «la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

No parece dudoso que la expresión «hasta que sean firmes en vía administrativa» equivale a hasta que los actos hayan causado estado en vía administrativa. Si el precepto hubiera querido referirse al mantenimiento de la suspensión hasta que contra el acto sancionador no fuera posible interponer recurso alguno habría bastado con decir que las sanciones no podrían ejecutarse hasta que fueran firmes, sin ningún otro aditamento.

Con ser esto así la cuestión no me parece que deba resolverse con la simple interpretación literal del precepto. Es bien sabido que la interpretación literal es propia del primer momento de la interpretación de las normas pero que el intérprete no debe quedarse en ella.

Por lo pronto, la propia Secc. 21 de esta Sala ha declarado en varias ocasiones, a propósito de la interpretación de este art. 35 LDGC, que esa firmeza en vía administrativa significa que la suspensión automática de la sanción se extiende hasta que se haya producido pronunciamiento judicial, en el caso de que hubiere sido impugnada ante los Tribunales (SS 18 Sep. 2001 y 29 Ene. 2003, en las que se citan otras muchas de la misma Sección)...

Entiendo que en estas sentencias se plasma una intuición que otras veces se ha expresado más claramente. Que cuando se acude a los Tribunales no se puede estar en peor condición que cuando se había acudido a la vía administrativa previa. Que ante los Tribunales de Justicia no se pueden perder garantías que se habían reconocido al que antes había reclamado en vía administrativa....

No hay que insistir en que la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, por ello, con el principio de presunción de inocencia. El principio que late en el art. 35 LDGC es que mientras la sanción esté discutiéndose no debe ser exigida. Y es un principio que sólo ha podido ser adoptado tras una previa valoración por el legislador de los distintos intereses enfrentados.

Ni el principio de culpabilidad ni el de presunción de inocencia se oponen al de ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, como han declarado tanto el TC como esta Sala, porque en la ejecución de actos de esa naturaleza pueden existir intereses públicos que deban prevalecer frente al del particular; interesado en que la sanción no se ejecute hasta que sobre ella los Tribunales hayan dicho la última palabra.

Puede existir un interés general a que no se mantenga en su puesto de trabajo un funcionario al que se le ha impuesto una sanción de traslado, suspensión o inhabilitación, y ello justifica que incluso en vía administrativa puedan adoptarse medidas cautelares que aseguren la consecución de ese interés. Pero tratándose de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria el legislador no ha descubierto ningún interés público prevalente, puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria...

Entiendo que en la valoración de los distintos intereses en conflicto que el art. 130 LJ impone a la Sala para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar esa ponderación realizada legalmente para la suspensión acordada por los órganos económico-administrativos, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. No creo aceptable que esa garantía reconocida a los administrados en vía económico-administrativa -la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta, sin necesidad de prestar fianza- deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo cualitativamente distinta sino merecedora de una menor protección para el administrado.

Es cierto que el art. 35 LDGC sólo se refiere a la suspensión de la sanción hasta que el acto administrativo sea firme en vía administrativa. Pero ello es porque se trata de una ley relativa a las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Pero estas relaciones no acaban en el acto sancionador firme en vía administrativa. Continúan y con-

tinúan de la misma manera cuando ese acto ha sido impugnado en vía jurisdiccional, por eso la regla establecida en ese precepto también debe extender sus efectos ante los Tribunales....

Existen dos disposiciones posteriores a la LDGC que pueden ser útiles como criterio de interpretación de los preceptos que hemos manejados y que pueden considerarse contrarias a la tesis que sostengo en este voto particular: el RD 930/1998, de 11 Sep., que aprueba el Reglamento sancionador en materia tributaria, y la nueva LGT 58/2003, de 17 Dic.

El RD 1930/1998 parte de que la continuación en vía jurisdiccional de la suspensión acordada en vía económico-administrativa ha de ir acompañada de caución. Sin embargo, se trata de una interpretación hecha por la Administración que en modo alguno puede condicionar la que los Tribunales lleven a cabo. Ni el Decreto es interpretación auténtica de la Ley ni la interpretación que de una ley haya hecho un decreto puede condicionar nuestra decisión.

La LGT de 17 Dic. 2003 contiene un precepto, el art. 233, sobre el que en la deliberación de la Sala se han suscitado diversas interpretaciones. Dicho precepto, después de reiterar que la ejecución de las liquidaciones tributarias quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza su importe, el de los intereses de demora y recargos, añade que «dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiere prestado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada». Y a continuación añade «tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial». Parece claro que la decisión judicial a que se refiere es la decisión adoptada en la pieza de suspensión, pero no, en cambio, que dicha decisión implique la exigencia de garantía. Del texto transcrito se desprende que la suspensión sin garantía es vinculante para los órganos económico-administrativos pero no para los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estos adoptarán su decisión conforme a las normas que les son específicamente aplicables, y nada hay en el precepto citado que se oponga a una interpretación de dichas normas como la que propongo en este voto particular”.

#### - VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

“En mi opinión, era acertada la línea jurisprudencial que había fijado la Sección Segunda de esta Sala en sus SS 18 Sep. 2001, 29 Ene. 2003 y 5 Feb. 2004 y no hay motivos sólidos -no, desde luego, que deriven de la nueva L 58/2003, General Tributaria- para modificarla.

Es cierto -y en ello coincido con el voto mayoritario- que el significado usual en nuestro ordenamiento de la expresión «firmeza en vía administrativa» coincide con el agotamiento de esta vía: es firme en ella la resolución que de modo definitivo y sin posibilidad de ulterior recurso o reclamación de orden administrativo resulta ya inobjetable dentro de los propios cauces administrativos (a salvo los supuestos excepcionales del recurso de revisión).



Que ello sea así no justifica, en mi opinión, el cambio jurisprudencial que ahora se acomete. En primer lugar, porque partiendo precisamente de la premisa expuesta (firmeza en vía administrativa equivale a agotamiento de los recursos o reclamaciones específicamente administrativos, a «causar estado» en dicha vía) no resulta demasiado coherente interpretar el art. 212.3 de la nueva L 58/2003 como si, en definitiva, dicha «firmeza» no se produjera hasta un momento posterior, precisamente hasta la resolución jurisdiccional que decida sobre la suspensión de la sanción tributaria impuesta. Si esta última es firme en vía administrativa lo es con independencia de que se interpongan, o no, los recursos jurisdiccionales. Recursos que, por lo demás, sólo son admisibles contra los actos que, precisamente, «pongán fin a la vía administrativa» (art. 25 de la vigente Ley Jurisdiccional).

Es cierto que el art. 233.8 *in fine* de la nueva L 58/2003 dispone que, tratándose de sanciones, la suspensión acordada por los Tribunales Económico-Administrativos se mantendrá, una vez interpuesto el recurso jurisdiccional, «hasta que se adopte la decisión judicial». Expresión ésta que contrasta con la inserta en el inciso precedente del mismo artículo y apartado, a tenor del cual tratándose no ya de sanciones sino de otros actos tributarios impugnados, la suspensión acordada en vía económico-administrativa mantiene su vigencia y eficacia hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda «en relación con la suspensión solicitada»

Según la jurisprudencia sentada hasta ahora por la Sección Segunda (que resultó desfigurada por el «matiz» añadido en la S 5 Oct. 2004, tal como subraya el voto particular a ella anexo), el término «decisión judicial» del art. 233.8, puesto en relación con el principio sentado en el art. 212, ambos de la nueva L 58/2003, habría de interpretarse referido a la sentencia final y no sólo al auto de suspensión. Y a mi juicio aquella línea jurisprudencial debe mantenerse.

Creo necesario, en este punto, retomar una polémica anterior; a la que puso fin la sentencia del Pleno de esta Sala Tercera de 6 Oct. 1998. En ella, ante la existencia de «una discrepancia entre el tratamiento de la ejecutividad general de los actos administrativos de la vieja Ley rectora del proceso contencioso, y el moderno sistema de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria de la Hacienda Pública» nos pronunciamos -con votos particulares en contra- a favor de extender al orden jurisdiccional los criterios que en materia de suspensión de actos de contenido tributario había fijado el legislador para la propia vía administrativa (incluida, obviamente, la económico-administrativa).

Sostenía entonces el Pleno de la Sala que «la evolución operada en el instituto de la autotutela tributaria del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública, abstracción hecha de la solución que proceda en otros ámbitos del recurso contencioso donde el principio de autotutela de la Administración no ha experimentado el cambio a que se ha hecho referencia», obligaba a replantearse el «alcance actual» de las normas de la Ley Jurisdiccional que regulaban la suspensión de los actos de contenido tributario. Y concluía que estas últimas habrían de «[...] interpretarse armónicamente con el ordenamiento tributario vigente, consecuencia de la obligación que pesa sobre los Tribunales de Justicia de aplicar el Derecho conforme a la realidad social y jurídica de cada momento»...

... lo que está en juego de nuevo es la elección entre las dos tesis entonces enfrentadas. Y a mi juicio, si el legislador había ya decidido en 1998, y vuelve a ratificar en la LGT de 2003, que las sanciones tributarias quedan automáticamente en suspenso, sin necesidad de prestar garantía para ello, cuando se impugnen en vía administrativa, la aplicación de lo afirmado y resuelto en la sentencia del Pleno de 6 Oct. 1998 conduce a aplicar este mismo criterio a su impugnación en la vía contencioso-administrativa. Lo que significa tanto como extender hasta la sentencia que ponga fin al proceso («la decisión judicial», en los términos del art. 233.8 de la L 58/2003) la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias impugnadas jurisdiccionalmente.

La interpretación de las normas específicamente tributarias en materia de suspensión administrativa de las sanciones de este género no es en absoluto ajena, sino bien al contrario, a la ulterior fase jurisdiccional. Y si ello es así, el criterio de la suspensión automática debe prevalecer sobre los que con carácter general sientan los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional. La suspensión se entendería producida, pues, por el mero hecho de recurrir la sanción tributaria en vía jurisdiccional sin necesidad de cumplir los requisitos comúnmente exigibles (alegación y prueba ante el órgano judicial correspondiente de los perjuicios derivados de la ejecución a fin de evaluar la posible pérdida de la finalidad legítima del recurso) y, por supuesto, sin necesidad de prestar las garantías a cuya presentación renuncia la propia Hacienda Pública en la vía administrativa.

La solución preconizada (en sus razonamientos, no en el fallo) por la sentencia de la que respetuosamente discrepo introduce no poca inseguridad jurídica en los contribuyentes y en los órganos jurisdiccionales de instancia. A éstos se les dice que en el tratamiento de la suspensión jurisdiccional de las sanciones tributarias no rigen los principios y criterios establecidos para la suspensión en vía administrativa, dando así un paso atrás respecto de la doctrina fijada -y hasta ahora, pacíficamente mantenida- por la tan repetida sentencia del Pleno de esta Sala de 6 Oct. 1998.

#### - VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. GARZÓN HERRERO

*“Segundo:* Mi discrepancia se centra en dos cuestiones: Primero: Cómo ha de interpretarse el art. 212.3 a) de la LGT cuando establece la suspensión de las sanciones administrativas si se interpone un recurso o reclamación administrativa, suspensión que alcanza hasta que «sean firmes en vía administrativa». Segundo: En la hipótesis que considera que la suspensión en vía judicial no es automática cuáles son los criterios judiciales que han de establecerse para la adopción de la resolución judicial del incidente.

*Tercero:* Respecto al primero de los temas debatidos, el de la interpretación del art. 212.3.º de la LGT, del texto del precepto se infiere:

- a) Que las sanciones son ejecutivas y la suspensión se produce cuando el interesado interponga «un recurso o reclamación».
- b) Que la interposición de «un recurso o reclamación» produce automáticamente la suspensión de la ejecución de la sanción.

- c) Que esta suspensión se mantiene hasta que la sanción «sea firme en vía administrativa».

De la interpretación literal de este precepto se deduce que la interposición de «un recurso», produce la suspensión automática de la sanción. El término «recurso» que el precepto utiliza, sin ninguna concreción adicional, obliga a entender que en el mismo se comprenden los recursos jurisdiccionales. Del mismo modo, el término «firmeza administrativa» tiene un sentido propio. Un acto administrativo es firme cuando contra él no cabe recurso ordinario alguno, ya sea administrativo o jurisdiccional.

La asimilación que la sentencia mayoritaria efectúa entre «actos firmes en vía administrativa» y «actos que ponen fin a la vía administrativa» hace decir al legislador lo que éste no dice.

Refuerza el razonamiento precedente el hecho de que cuando el legislador ha querido decir «actos que ponen fin a la vía administrativa» lo ha hecho. Sin ir más lejos en el apartado b) del mismo art. 212.3.

De manera que, en mi opinión, el art. 212.3 a) proclama la suspensión de la ejecución de las sanciones hasta que éstas son firmes en vía administrativa, es decir, cuando contra ellas no cabe recurso administrativo o jurisdiccional, concepto que no hay que confundir con el de poner «fin a la vía administrativa» que el legislador utiliza con distinto alcance en el mismo precepto.

Corroborar el razonamiento precedente la regulación de la suspensión en vía económico-administrativa. A tal efecto, el art. 233.8 establece: «Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial».

La suspensión de las sanciones se regula en el apartado segundo y en él no se menciona la pieza de suspensión, como se hace en el apartado precedente, lo que en mi opinión significa que el legislador excluye tal incidente. Las citas que en el texto analizado se hacen a «los términos previstos en el párrafo anterior» hay que entenderlas referidas a «la comunicación a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso» para que ésta tenga conocimiento de que el acto impugnado no es firme por haberse recurrido. Obsérvese, finalmente, que aquí el texto se refiere a «decisión judicial» y no a la «suspensión solicitada» como hace en el apartado anterior; lo que demuestra, siempre en mi opinión, que para el legislador, tratándose de sanciones, no hay incidente de sus-

pensión porque las sanciones se han suspendido por el hecho de la interposición del recurso.

La mención que en el texto analizado se hace a la «decisión judicial» está justificada, pues se refiere a la «decisión judicial» que ponga término al litigio bien sea por una resolución de fondo o por cualquier otra resolución, como podría ser el desistimiento o caducidad.

Es obvio, además, que se pretende dar un régimen diferenciado a las sanciones. Si se hubiese querido mantener el mismo sistema que el establecido contra otras reclamaciones, que se siguen por el apartado primero, era innecesario este texto.

De todo lo razonado se infiere, y aquí está mi primera discrepancia con la posición mayoritaria, que las sanciones tributarias quedan automáticamente suspendidas por la interposición del recurso contencioso, sin necesidad de solicitarlo de los órganos jurisdiccionales y en virtud de mandato legal contenido en la LGT, tesis, la expuesta, que es absolutamente acorde con la jurisprudencia que la Sección Segunda venía manteniendo hasta el 5 Oct. 2004.

*Cuarto:* Pero imaginemos que la LGT no contiene las normas con el alcance que he defendido en el anterior fundamento.

Aceptemos, sólo para agotar los argumentos, que la suspensión de la ejecución regulada en el art. 212 de la LGT sólo alcanza, en el plano temporal, hasta que se dicte resolución que pone fin a la vía administrativa. En esta hipótesis ¿cuáles son las facultades del órgano jurisdiccional cuando se solicita la suspensión?

La tesis mayoritaria, hasta donde yo entiendo, sostiene que en esta situación el incidente ha de resolverse conforme a los parámetros que establecen los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional, lo que significa que la suspensión del acto impugnado se llevará a cabo, eventualmente, prestando las garantías que en cada caso se estimen pertinentes.

A tal fin se argumenta. La ejecución de las sanciones, o, alternatively, la prestación de garantías, no es contraria a la presunción de inocencia o al derecho a la tutela judicial efectiva. El proceso judicial tiene sus propios parámetros, que no son coincidentes con los de la vía administrativa. No puede entenderse que la vía judicial es una continuación de la vía administrativa.

Voy a examinar cada una de estas afirmaciones, para demostrar que nada tienen que ver con el problema debatido. Tan no tienen nada que ver que yo también las suscribo íntegramente, lo que sucede es que no pueden servir de fundamento a la decisión adoptada.

Con respecto a la afirmación de que la ejecución de las sanciones no es contraria al derecho a la tutela judicial y a la presunción de inocencia constitucionalmente proclamadas en el art. 24 de la CE, su evidencia es indiscutible.

Tanto el TC como la Sección Séptima de esta Sala han proclamado, bajo ciertas condiciones, tal aserto. Por tanto, es inatacable. Pero la cuestión a resolver no es ésta. Eliminado el

problema antes tratado, en el fundamento precedente, de lo que se trata es de precisar si las facultades jurisdiccionales que se regulan en los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional permiten a estos órganos exigir en vía jurisdiccional, en el incidente planteado al efecto, garantías que el legislador no ha estimado necesario exigir en la vía administrativa...

No es ocioso precisar, sin embargo, y habrá de reconocerse, que la presunción de inocencia no sale demasiado bien parada cuando las sanciones se ejecutan, o se obliga su afianzamiento, antes de que sean firmes...

... la cuestión litigiosa «radica en decidir si es más acorde con la presunción de inocencia no ejecutar la sanción hasta que se dicte la resolución final, o, desde la perspectiva de la tutela judicial, si el juez contencioso puede proclamar la existencia de un interés público en la vía jurisdiccional que ha sido previamente excluido por el legislador en la vía administrativa».

Por todo ello, el tema básico no es si la exigencia de garantías adicionales para la suspensión de las sanciones tributarias es acorde con el derecho fundamental a la presunción de inocencia sino si este «plus de garantías se ajusta más o menos a la plenitud de los derechos fundamentales en juego».

En mi opinión, ya lo adelanté antes, claramente no.

La segunda afirmación, acerca de las características propias del proceso judicial que no son coincidentes con las del procedimiento administrativo, exige alguna precisión mayor...

Lo que aquí constituye el eje del debate es si «la ponderación circunstanciada de los intereses en conflicto» que regula el art. 130 de la LJ permite al órgano jurisdiccional ir más allá de lo decidido por el legislador para la vía administrativa. En mi opinión, el legislador ha hecho esa ponderación y a esa ponderación ha de atenerse el órgano jurisdiccional, y, por tanto, tratándose de sanciones la suspensión ha de ser acordada indefectiblemente por los órganos jurisdiccionales ante la petición de los interesados en tal sentido. Los preceptos de la Ley Jurisdiccional no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de la situación del administrado en la vía previa.

A tal efecto hay que partir de la especialidad de la normativa tributaria sancionadora (art. 178), lo que hace que la regulación de la LGT sean prevalentes sobre las normas de la LRJAP y PAC que serán supletoriamente aplicables.

Finalmente, no puede obviarse el hecho de la naturaleza estrictamente económica de las sanciones tributarias (con independencia de las sanciones accesorias).

Pues bien, si todo esto es así, y el legislador, (que no hay que olvidar que es quien define el alcance del interés público en cada sector del ordenamiento en que está en juego) en la vía administrativa ha establecido la «suspensión automática» de la sanción tributaria sin necesidad de prestar garantía en contraposición a lo que sucede con la deuda tributaria, considero que el juez contencioso no puede exigir las garantías que la sentencia mayori-

taria posibilita porque de hacerlo quebraría el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional, y sin razón temporal que justifique el cambio de criterio, un plus de exigencias con respecto a lo requerido en la vía administrativa.

Cuando la ley prevé expresamente que a las sanciones se les aplique las normas del Capítulo IV, Título II de la Ley, y concretamente las medidas cautelares del art. 81, está concibiendo unas actuaciones iniciales incoadas a instancia de la Administración en contemplación de unos requisitos y circunstancias específicos, y sometida a control jurisdiccional la decisión que se adopte. Son estas medidas adoptadas por la Administración las que eventualmente pueden ser objeto de revisión jurisdiccional, pero en ningún caso los órganos jurisdiccionales pueden suplir esa iniciativa de la Administración y adoptar ellos, al hilo de una petición de suspensión del interesado, medida alguna de garantía...

En definitiva, según la tesis mayoritaria, las sanciones, que no son ejecutables en la vía administrativa, sin necesidad de prestar caución, cuando son impugnadas, en la vía jurisdiccional, puede ser exigida la caución para obtener la suspensión. De este modo se consigue que los órganos jurisdiccionales que siempre han de ser la última garantía del ciudadano se conviertan en la última amenaza para éste. He ahí el efecto final de una interpretación maximalista de ciertos principios, efecto al que nunca se debería haber llegado.

De todo lo expuesto se colige que en mi opinión la suspensión de las sanciones debería ser mantenida de modo automático en la vía judicial y sin necesidad de petición del interesado. En cualquier caso, si se entendiese que la petición de suspensión habrá de formularse también ante los órganos jurisdiccionales éstos deberían otorgarla de plano sin poder exigir, legalmente, requisito o garantía adicional.

No es necesario resaltar, por obvio, el respeto que me merece la sentencia, que obtuvo una amplia mayoría, pero ante lo que me siento obligado a discrepar en los términos descritos".

### **3. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 2 de junio de 2004 (Ponente: Sr. Román García)**

El derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 24.1 de la CE, exige que se interpreten de manera acorde con sus postulados las normas contenidas en el art. 35 de la Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuando regulando la «Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo», ordenaba en su apartado 7 lo siguiente:

«Siete. Autoliquidación y pago.

1. Los sujetos pasivos autoliquidarán esta tasa conforme al modelo oficial establecido por el Ministerio de Hacienda y procederán a su ingreso en el Tesoro Público con arreglo a lo dispuesto en la legislación tributaria general y en las normas reglamentarias de desarrollo de este artículo.

2. El justificante del pago de la tasa con arreglo al modelo oficial, debidamente validado, acompañará a todo escrito procesal mediante el que se realice el hecho imponible de este tributo, sin el cual el secretario judicial no dará curso al mismo, salvo que la omisión fuere subsanada en un plazo de diez días.»

Por tanto, el retraso en el pago de la tasa sólo puede ser causa de congelación del recurso, pero no de su inadmisión.

Esta es la doctrina que se establece en la sentencia de la Audiencia Nacional en un caso en el que la cuestión controvertida se centraba en determinar cuáles debían ser las consecuencias jurídicas del retraso en el pago de la tasa y, en definitiva, si el auto impugnado se ajustó a derecho al inadmitir el recurso contencioso-administrativo.

La argumentación del tribunal es la siguiente: “El auto impugnado afirma que la entidad recurrente cumplió formalmente el requisito de la autoliquidación de la Tasa, pero sin respetar el margen temporal establecido para ello en el precepto indicado, estimando que la consecuencia del incumplimiento temporal de aquél es la inadmisión del recurso.

La Sala no puede compartir esta conclusión. De acuerdo con reiterada doctrina constitucional, de la que es buena muestra la TC S 65/97, de 7 Abr., dictada a propósito del requisito de la «comunicación previa», de entre las distintas interpretaciones posibles de las normas ha de prevalecer, no la que determina la inadmisión del recurso contencioso-administrativo impidiendo la resolución jurisdiccional de fondo, sino la que viene a hacer viable esta resolución con plena efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce el art. 24,1 CE y que, en el concreto caso examinado entonces por el TC, se tradujo «en una configuración de la omisión de la comunicación previa como un defecto subsanable», llegando en la práctica a proteger la plena efectividad del mencionado derecho fundamental hasta el extremo de posibilitar la admisión del recurso en supuestos en que la subsanación del defecto, según el tenor literal de la norma, no era posible.

Pues bien, ni en el artículo antes transcrito que estableció la Tasa en el ámbito contencioso-administrativo ni en los demás preceptos de la L 53/2002 en que aquél se inserta ha expresado el legislador taxativamente su intención de introducir una nueva causa de inadmisión en el proceso contencioso-administrativo que se adicionara a las previstas en el art. 69 de la LJCA (a las que es materialmente asimilable, por las consecuencias que comporta, la orden de archivo del recurso por falta de subsanación en plazo del defecto indicado). Por ello, entendemos que es posible realizar una interpretación diferente de la efectuada por el Juzgador de instancia, que permita el enjuiciamiento del fondo del asunto, a fin de dispensar la máxima protección y efectividad al derecho fundamental a la tutela judicial.

En este sentido, puede sostenerse válidamente, a juicio de la Sala, que cuando el art. 35 antes mencionado dispone que el Secretario no dará curso al escrito procesal que no vaya acompañado del justificante del pago de la tasa está precisando la consecuencia máxima que cabe extraer en el concreto ámbito del proceso contencioso-administrativo (con independencia de las que pudieran derivarse en el orden tributario) del incumplimiento

de la obligación tributaria del pago de la tasa; esto es, el referido incumplimiento únicamente puede determinar la paralización del procedimiento, la «congelación» del mismo en el estado en que se encuentre, situación que puede ser reversible si posteriormente se justifica el abono -aun tardío- de la tasa en cuestión, o irreversible, en el supuesto de que tal justificación no hubiera tenido lugar antes de que operara la caducidad contemplada en el Título VI (arts. 237 y ss.) de la LEC. Sólo en caso de que el defecto se hubiere subsanado en el plazo de diez días, permite el citado art. 35 que el Secretario Judicial «reactive» directamente el curso del proceso, lo que no debe entenderse como una prohibición de que más allá de ese plazo se pueda continuar la tramitación, sino como un expresión de que dentro del mismo puede el Secretario ordenar por sí la continuación del proceso, y, en cambio, si se hubiere sobrepasado el indicado plazo, debe dar cuenta al juez o Tribunal para que resuelva lo pertinente (interpretación que cobra todo su sentido en aquellos casos en que por el largo tiempo transcurrido hubiera podido operar el instituto de la caducidad).

*Cuarto:* Esta interpretación, además, es congruente con la verdadera razón de existencia de la tasa a la que nos referimos. Así, con independencia de la polémica doctrinal que envuelve la concreción de su verdadera naturaleza, lo cierto es que la implantación legal de la Tasa por ejercicio de la Potestad Jurisdiccional en el ámbito contencioso-administrativo parece responder a la idea genérica de que los servicios públicos se sufraguen -totalmente o, en su caso, principalmente- mediante las aportaciones de quienes los utilizan, aliviando de esta carga al resto de los ciudadanos. Puede afirmarse, por tanto, que la implantación de esta tasa, por lo que ahora interesa, responde a una decisión política que guarda directa relación con la financiación de un servicio público, y que sólo de manera indirecta y accesoria afecta al ámbito procesal, en la medida en que la Ley exige para dar curso al proceso que el escrito de interposición del recurso vaya acompañado del justificante del pago de la tasa.

No estamos, pues, en presencia de un requisito procesal esencial, cuyo cumplimiento constituya un presupuesto previo ineludible para poder constituir adecuadamente la relación jurídica procesal y sin el cual el proceso pierda toda razón de ser, sino ante un requisito accesorio...

*Quinto:* En consecuencia, dado que en el supuesto examinado la demora en la subsanación del defecto advertido fue de sólo 11 días y que, por ello, el cumplimiento del mencionado requisito se produjo antes de que operara el plazo de caducidad previsto supletoriamente en la LEC, y teniendo en cuenta, además, que dicha subsanación se llevó a cabo antes de que se dictara el auto ordenando el archivo, procede estimar el recurso de apelación interpuesto, revocar el auto impugnado y ordenar la continuación del procedimiento".

#### **4. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 14 de octubre de 2004 (Ponente: Sr. Del Riego Valledor)**

Las pruebas obtenidas ilícitamente constituyen una vulneración de los derechos a la presunción de inocencia y, en este caso a la inviolabilidad de domicilio. Pero cuando existen pruebas distintas de las obtenidas ilícitamente, las primeras legitiman las liquidaciones tributarias giradas por la Administración.



La Audiencia Nacional afronta el tema que nos ocupa en un caso en el que los hechos son los siguientes: La Administración había realizado un registro en el domicilio de una sociedad I.L.T.D.F. SA. en el que se habían incautado documentos sobre operaciones realizadas por otra entidad F.P. SA. (propiedad del recurrente). Posteriormente se llevó a cabo una comprobación inspectora en relación a F.P. SA. que se desarrolla por el procedimiento ordinario y que culmina con diversas liquidaciones, derivadas de actas firmadas en conformidad, que fueron ingresadas.

Concluidas aquellas actuaciones, la Audiencia de Barcelona declaró nulo el auto del Juzgado que había autorizado la entrada y registro en I.L.T.D.F. SA. por falta de motivación, lo que provoca que la entidad recurrente, solicite la declaración de nulidad de pleno derecho de las actas de liquidación mencionadas (por vulneración del contenido esencial de derechos susceptibles de amparo constitucional), así como la devolución de la cantidad ingresada.

Se mezclan, por consiguiente en este caso, pruebas de distinta procedencia, que es la cuestión sobre la que versa el razonamiento del tribunal: "Tercero... La argumentación actora es la siguiente: fue declarado nulo un auto judicial de autorización de entrada y registro en las sedes sociales de otras empresas, en la que se incautó documentación relativa a las operaciones mercantiles de la recurrente, y como dicha documentación es el origen y fundamento de las liquidaciones tributarias practicadas, las mismas lesionan el contenido esencial del derecho del recurrente a un proceso con todas las garantías, derecho a la igualdad de partes y derecho a la presunción de inocencia (arts. 14 y 24 CE), además de perpetuar la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18 CE).

Por lo que se refiere a la violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, debe tenerse en cuenta que las entradas y registros efectuados el 17 Feb. 1997, en virtud de autorización judicial que posteriormente fue declarada nula, no se extendió a la sede social de la empresa recurrente...

*Cuarto:* Por lo que se refiere a la violación a las garantías establecidas en el art. 24 CE, ... resulta de la doctrina constitucional que no sólo se produce una lesión de las garantías que el art. 24 CE reconoce a una persona por el hecho de que se obtengan ilícitamente pruebas con infracción de alguno de sus derechos fundamentales, sino que también es ilícita la prueba obtenida con infracción de los derechos fundamentales de un tercero (TC S 239/1999, de 20 Dic.), lo que sería aplicable en el presente caso, en el que se infringieron los derechos fundamentales de otras empresas -distintas de la recurrente- en los registros efectuados al amparo de un auto judicial declarado nulo.

En este caso, a partir de los datos obtenidos en una entrada y registro con vulneración de derechos fundamentales de empresas distintas de la actora, la Inspección de Tributos obtuvo datos sobre operaciones mercantiles realizadas por la empresa recurrente, que no habían sido manifestados en sus declaraciones tributarias. A partir de dicho conocimiento, la Inspección de Tributos inició actuaciones de comprobación tributaria con la empresa actora, le pidió documentación relativa a los ejercicios y tributos afectados por las operaciones no declaradas, puso en su conocimiento las mismas y, en el curso de dichas actuaciones de

comprobación, la empresa recurrente, tras el estudio de los datos que poseía la Hacienda Pública, manifestó la realidad de su operaciones y sus respectivos importes en una diligencia con la Inspección de Tributos, y más tarde dio su conformidad a las actas practicadas por la Inspección.

Así pues, las actas de liquidación no fueron practicadas sobre el único soporte de los datos obtenidos por la Inspección en la entrada y registro ilícitas, sino que han existido otras actuaciones posteriores que avalan la realidad de los hechos recogidos en las actas de inspección, entre las que destacan el reconocimiento por el obligado tributario ante la inspección de operaciones no declaradas y de su importe, así como la propia conformidad con las actas de inspección, que se extiende de manera específica a la aceptación de los hechos recogidos en el acta (ap. 5 de las actas).

Se trata entonces de decidir si la prohibición de valorar las pruebas obtenidas inicialmente por la Inspección con vulneración de derechos fundamentales en la entrada y registro, se extiende a las actuaciones derivadas de aquellas en el expediente de comprobación e inspección. O dicho en otras palabras, habrá vulneración de las garantías del art. 24 CE si las actas de liquidación se han fundado exclusivamente en los datos obtenidos con vulneración de los derechos fundamentales, pero no si existen otros datos o actuaciones válidas e independientes de dicha vulneración.

*Quinto:* El TC, en el examen de la adecuación a la Constitución de decisiones judiciales en el ámbito penal, ha dicho (TC S 8/2000, de 17 Ene. y las allí citadas) que la prohibición de valoración de pruebas derivadas de las obtenidas inicialmente con vulneración de derechos fundamentales sustantivos sólo se produce si la ilegitimidad de las pruebas originales se transmite a las derivadas, pero que las pruebas derivadas pueden ser constitucionalmente legítimas si ellas no se han obtenido mediante la vulneración de un derecho fundamental...

En este caso, consideramos que el reconocimiento del recurrente de la realidad de las operaciones mercantiles no declaradas es jurídicamente independiente del acto lesivo de la inviolabilidad del domicilio de terceras empresas. En el curso de las actuaciones inspectoras la empresa conoció los datos de que disponía la AEAT ... el representante de la empresa compareció ante la inspección y no se limitó a mostrar su conformidad con los datos de la Inspección, sino que fue detallando, ejercicio a ejercicio, los importes de las operaciones no declaradas y sus rendimientos netos. Más tarde, dio su conformidad a las actas de liquidación extendidas por la Inspección en base a dichos importes por él declarados.

Consideramos, en suma, que las actuaciones inspectoras que se han descrito, especialmente las declaraciones de la recurrente sobre operaciones no declaradas y sus importes, con todas las garantías previstas en los procedimientos administrativos de comprobación tributaria, no son en sí mismas contrarias al derecho a la inviolabilidad domiciliaria, ni a las garantías del art. 24 CE, y constituyen pruebas independientes del acto lesivo de la inviolabilidad domiciliaria.

Sexto: Descartada la existencia de la causa de nulidad de pleno derecho del art. 62.1.ª) LRJ-PAC, por no existir lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, a la misma conclusión hemos de llegar en relación con la causa de nulidad el art. 153.1.c) LGT, también invocada por la recurrente, pues es evidente que no se ha prescindido, en este caso, «total y absolutamente», del procedimiento legalmente establecido, sino al contrario, la Inspección tributaria se sujetó escrupulosamente al procedimiento de comprobación tributaria.”

Esta misma doctrina ha sido defendida por la Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de octubre de 2003 (Ponente: Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Mercedes Pedraz Calvo), en la que se hacen otras matizaciones por las que también resumimos algunos párrafos, si bien la entrada y registro se había efectuado, en este otro asunto, en la misma entidad recurrente, y la autorización para la entrada se había obtenido, por la Administración, de un empleado ocasional.

Dice esta otra sentencia respecto de esta última cuestión, recogiendo lo fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de mayo de 2001: “porque el consentimiento debe ser dado por el titular; no por un empleado ni por un encargado de unas obras.

Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que “no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente”, está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar; sino el consentimiento. El artículo 18.2 de la CE no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular; y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa”.

Y respecto de la cuestión de las pruebas ilícitamente obtenidas, argumenta que: “la infracción del artículo 18.2 de la CE en el acto de la realización de la inspección... no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso Contencioso-Administrativo.

Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) “el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente ( SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, F. 4. y 171/1999, de 27 de septiembre , F. 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales”, ( STC 8/2000, de 17 de enero), de manera que “es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar; no existe relación natural, o si, en segundo lugar; no se da la conexión de antijuridicidad ( SSTC 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000)”.

Si como se ha dicho, la información obtenida de estos archivadores fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible... debe concluirse que se trató de prueba ilícitamente obtenida. A ello se suma el que los

archivadores fueron trasladados a la sede administrativa, pero en ningún momento se diligenció con documento administrativo y participación del interesado, el contenido de tales carpetas.

La consecuencia es que, al ser la documentación de los archivadores la única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, y haber sido obtenida de manera ilícita, las actuaciones inspectoras deben ser anuladas.

En ausencia de toda prueba que justifique las liquidaciones impugnadas, las mismas deben ser anuladas, con las inherentes consecuencias legales.”

Sólo nos queda por manifestar, respecto de la primera sentencia, de 14 de octubre de 2004, nuestra duda sobre la forma en que el tribunal resuelve considerando que las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento inspector, subsiguiente al registro que fue anulado, no estaban contaminadas por la ilicitud de esta primera actuación, ya que es de ella de donde toma causa la comprobación inspectora. ■





## DOCUMENTOS

### ■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Borrador del Plan de Prevención del Fraude**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción. Una primera impresión de la lectura
2. Aclarar qué se entiende por fraude fiscal. El apartado 6 del Borrador
3. Resumen de las medidas previstas y clasificación de las mismas
4. Cuestiones organizativas
5. La propuesta de aumento indiscriminado de obligaciones formales
6. Unas medidas de pedagogía tributaria
7. Información y asistencia. Las consultas tributarias
8. Colaboración social y alianzas institucionales
9. Relaciones con otros órganos y con otras Administraciones
  - 9.1. Coordinación con la fiscalía y las fuerzas de seguridad. El proyecto de policía fiscal
10. El control del cambio de residencia
11. Tramas organizadas en relación con el IVA. Especial referencia a las operaciones intracomunitarias
12. Fraude inmobiliario
  - 12.1. La Información. ¿ Más información o uso eficiente de la información ya disponible ?
  - 12.2. Inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados
  - 12.3. Otras cuestiones. Especial referencia al control de los arrendamientos

**13. El fraude en el ámbito de las actividades económicas**

13.1. Los regímenes objetivos de estimación de rentas

13.2. El tratamiento de los nuevos empresarios y profesionales: ¿defraudadores fiscales en potencia?

**14. El fraude en los procedimientos de recaudación**

**15. Reducción de la litigiosidad**

**16. Otras cuestiones**

16.1. Administradores de hecho y levantamiento del velo

16.2. Control de los Productos Financieros

16.3. Mejora de las condiciones para la regularización voluntaria

**17. Conclusiones**

**I. Introducción. Una primera impresión de la lectura**

El 29 de noviembre de 2004, el Secretario de Estado de Hacienda, Miguel Ángel Fernández Ordóñez, presentó el Borrador del *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, con más de trescientas medidas operativas, organizativas y normativas para prevenir la evasión de impuestos. La adopción del mismo fue justificada con las siguientes palabras: “el fraude perjudica a la mayoría de los ciudadanos que deben pagar impuestos más elevados o percibir un menor nivel de servicios al disminuir los recursos disponibles, de modo que la prevención del fraude fiscal beneficia a todos. Por ello, este Plan de Prevención del Fraude Fiscal, producto de la reflexión interna de la Agencia Tributaria, se abre al conocimiento general para que toda la sociedad pueda realizar las sugerencias y aportaciones que estime oportunas”.

Como primera impresión, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), entiende que el Borrador cumple su papel; intenta identificar los principales problemas que dan lugar a la aparición del fraude en España, y seguidamente, señala posibles mecanismos de respuesta. Todo ello, como no puede ser de otra manera, mediante expresiones genéricas, necesitadas de concreciones. Concreciones que desde esta primera valoración tenderán a ser muy numerosas y de importante calado.

También de una lectura inicial quedan patentes varios aspectos de distinto ámbito y de valoración asimismo diversa. De una parte, de este Plan se desprende sin dificultad que se identifican claramente como bolsas de fraude sectores muy concretos de la economía, como son las actividades económicas en general, en particular en lo relativo al IVA, y de forma muy específica, el sector inmobiliario. Se reconoce asimismo el destacado papel de la globalización económica como elemento favorable al desarrollo de conductas elusivas y

evasivas en el ámbito de la imposición, sobre todo porque los ordenamientos nacionales todavía no han adoptado medidas en aras a su corrección. Iremos señalando cómo esta identificación es limitada, al no prestar atención a otros aspectos que la sociedad conoce como ámbitos en los que también el fraude puede surgir con frecuencia, y a los que el Borrador del Plan apenas dedica atención.

Para hacer frente al fraude, el Plan de Prevención invoca un necesario cambio de filosofía en el *modus operandi* y en la planificación de la labor inspectora. Como proclamó en el acto de presentación del Borrador el Secretario de Estado de Hacienda, “si hasta ahora los agentes se dedicaban a revisar declaraciones sin más, ahora se pretende que se dediquen a tareas de investigación contra el gran fraude...queremos una mayor presencia de los inspectores en la calle, donde se comete el fraude, con una actitud más detectivesca” (sic). Algo se habrá avanzado si este Borrador sirve para centrar la atención en la gran masa de obligados que no declaran y no tanto en detectar errores e infracciones en los declarantes. Es bueno que la Administración Tributaria abandone la práctica de priorizar su labor comprobadora en los declarantes, en una actitud que en algunos países latinoamericanos se define muy gráficamente como de “ir a cazar al zoológico”. Sin embargo, estas intenciones se ven contradichas cuando se comprueba que el Borrador apenas dedica atención a situaciones patológicas de ausencia de declaración que afectan a sectores enteros de la economía (economía sumergida) en contraste con la gran profusión de propuestas de aumento de la presión fiscal indirecta respecto a quienes vienen cumpliendo sus obligaciones tributarias.

De otra parte, el Borrador pretende estructurarse en medidas de prevención del fraude antes de que éste se produzca y en medidas de lucha contra el fraude cuando éste ya existe. Sin embargo, lo que se refleja en el texto es una duplicidad de referencias, con un análisis reiterativo y soluciones prácticamente idénticas para ambas situaciones.

Finalmente, puede señalarse cómo el Borrador del Plan va tratando de identificar las medidas que podrían dar respuesta a los elementos favorables al desarrollo del fraude fiscal en España, y que creemos pueden identificarse en cinco bloques:

- a) Mejora en la educación cívica de los ciudadanos, ya desde la escuela, que conlleve no sólo una mejor percepción social de la necesidad de pagar impuestos, sino también un mayor rechazo a las conductas defraudatorias de quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales.
- b) Mayores recursos para la AEAT, así como una mejora en la propia estructura interna, en aras a una utilización más eficiente de los recursos disponibles.
- c) Necesidad de algunas modificaciones normativas y de introducción de soluciones normativas a algunos problemas nuevos, como los derivados de la internacionalización de la economía



- d) Desarrollo de la coordinación interadministrativa, de modo que se aúnen esfuerzos por las distintas Administraciones, evitando actuaciones reiteradas e inconexas que no permitan alcanzar resultados.
- e) Intensificación de la obtención de información tributaria, y uso eficiente de los datos disponibles.

De estos factores, tanto lo que se refiere a la educación cívica como a la estructuración interna de la AEAT, no va a merecer una destacada atención por nuestra parte, aunque alguna mención específica será realizada a lo largo del presente informe. Son los tres elementos señalados en los últimos lugares los que, desde la perspectiva de la AEDAF, merecen una atención más profunda.

En suma, y como consecuencia de esta primera impresión, la AEDAF ha de congratularse por el hecho de que la Administración tributaria haya tenido a bien hacer una *catarsis*, poniendo negro sobre blanco lo que ella misma considera actuales deficiencias del funcionamiento y organización de la Administración fiscal y, en concreto, de la Agencia Tributaria. Posicionamientos como el de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, criticando la publicación del Borrador del Plan de Prevención porque “ha puesto de manifiesto las deficiencias de la Agencia y las medidas para investigar los fraudes” no son de recibo. El secretismo ni es argumento ni es solución de nada. Esta loable pretensión de la Administración Tributaria de abrir al debate público el problema de la prevención y lucha contra el fraude es lo que ha compelido a la AEDAF a elaborar el presente Informe.

Sobre todo, si tenemos en cuenta que la lucha contra los incumplimientos tributarios es una obligación de la Hacienda Pública en un Estado democrático. Y el Tribunal Constitucional (TC) ha venido legitimando la lucha contra el fraude de ley en la necesaria “solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”. 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 –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”.

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude Fiscal incide, por tanto, en lo que es un deber constitucional de la Administración tributaria. Aunque en el mismo observamos una clamorosa ausencia de autocrítica. Como ha señalado algún miembro de la AEDAF, sólo hay una parca referencia a la litigiosidad tributaria y apenas una mención perdida en el texto del Borrador al régimen de financiación de la Agencia Tributaria y a los perniciosos efectos que el mismo está provocando, traducidos en el fomento de un interés del Inspector en el levantamiento de actas. Es curioso observar como al referirse en el apartado 11.3 a las medidas relacionadas con la redefinición de la planificación y, en concreto, con la supresión del objetivo basado en el importe de la deuda liquidada, no hay referencia alguna a las deudas liquidadas que son posteriormente anuladas como consecuencia de

los recursos entablados por los particulares, de manera que el sistema de retribuciones parece relacionarse, en todo caso, con la eficacia recaudatoria pero no con la efectiva confirmación por los tribunales de las deudas liquidadas. Por no hablar de una absoluta preterición de los fines de justicia del sistema. No puede haber lucha contra el fraude a espaldas de la realización de la justicia tributaria, con todas las limitaciones que se desprenden de proceder de la AEAT, encargada de la aplicación de los tributos.

Pero, comenzando por el principio, hay que referirse a la necesidad de delimitar lo que se entiende por fraude.

## **2. Aclarar qué se entiende por fraude fiscal. El apartado 6 del Borrador**

La AEDAF entiende que no es posible elaborar unas líneas de actuación pública sobre la prevención del fraude fiscal sin aclarar antes qué se entiende por tal. Frecuentemente se suele identificar “fraude” con “cantidad no pagada o pagada de menos a la Hacienda Pública”.

Lo primero que hay que destacar es que el no pago o no ingreso no formará parte del concepto de fraude cuando medie un error del ciudadano. En el Borrador del Plan se hace referencia a que no todas las conductas que dan lugar a la falta de ingreso de la deuda tributaria se pueden identificar con fraude, particularmente por que la mayoría de los ciudadanos carecen de formación específica para hacer frente a las obligaciones fiscales. En su pág. 25 señala el Borrador que “en consecuencia, la prioridad la deben constituir los incumplimientos sistemáticos, las tramas organizadas para defraudar y, en general, las conductas dolosas, puesto que estos comportamientos no sólo son los más nítidamente percibidos como fraude por los ciudadanos, sino también los de mayor gravedad”. De ahí se deriva que resulta imprescindible el mantenimiento de los servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Sobre la visión que de estos servicios tiene el Borrador nos pronunciaremos más adelante.

En segundo lugar, el Borrador del Plan no diferencia entre el fraude y el derecho a la lícita planificación fiscal, a la que el contribuyente puede haberse acogido en uso de su libertad económica. Del concepto de fraude que maneja el Plan se desprende que basta que la Inspección califique un negocio realizado por el contribuyente al amparo de una lícita economía de opción como fraudulento o evasivo para que automáticamente se identifique este comportamiento ante la opinión pública como fraudulento. Y ello, cuando las calificaciones que pueda realizar la Administración Fiscal son siempre provisionales en la medida en la que la última palabra la tienen los tribunales de justicia. Por eso, cuando se dice que hay que perseguir el fraude fiscal y para ello se proponen una serie de medidas, hay que empezar por aclarar de qué se está hablando y por decir muy claro que no es necesariamente fraude lo que la Administración entiende en cada caso que lo es. El concepto de fraude y evasión es un concepto objetivo y a él hay que referirse.

El término “*fraude*”, que se utiliza en la doctrina y legislación española, sobre todo por el apego a la literalidad del art. 24 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, no se emplea en otros ordenamientos con ese significado de actuación del contribuyente tendente a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en incumplimiento del deber de pagar el tributo. Por el contrario, en la acepción de “*fraude*” que se maneja en el Derecho comparado late la idea de que fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo y de que el fraude puede realizarse por medio de una infracción. O lo que es lo mismo, el uso del término *fraude* se utiliza para referirse a lo que sería “*fraude tributario*” y no como equivalente a “*fraude de ley*” o “*fraude a la ley*”.

Es importante tener en cuenta esto, pues la existencia del concepto “*fraude de ley*” que la LGT de 1963 recogía en su art. 24 y que la LGT de 2003 cambia por el término “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, introduce ciertas dosis de confusión. Así, es habitual hablar de “*fraude*” en el sentido de “*fraude mediante abuso de las formas*”, lo que se suele denominar *elusión* fiscal, que consistiría en aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas frente a la *evasión*, que supondría una violación de la norma tributaria, como consecuencia del impago del tributo.

Sin embargo, en diversos ordenamientos tributarios se recurre al término “*fraude*” utilizando este vocablo como equivalente a “*conducta defraudatoria*”. Así, en la terminología italiana, cuando se habla de “*frode fiscale*”, o en la literatura francesa, cuando se utiliza el concepto “*fraude fiscale*”. 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*”. 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*”.

- Por tanto, cuando hablamos de *fraude tributario*, cabría entender que nos estamos refiriendo tanto al fraude entendido como *elusión* fiscal, esto es, evitación del pago del tributo o aminoración del importe a pagar utilizando estructuras abusivas u vulnerando en el negocio realizado las exigencias de la causa típica, como el fraude entendido como *evasión*, esto es, la pura y simple infracción de la norma a pagar una vez que se tiene obligación de ello, a través de comportamientos más o menos falsarios. Esta es la acepción de *fraude fiscal* o *tributario* que abarca tanto la *elusión* como la *evasión* fiscal. Por su parte, el Plan de Prevención maneja un concepto de fraude que se infiere de las características contenidas en la página 17 del Borrador. A partir de estas notas podemos deducir que el fraude se define como un incumplimiento de obligaciones tributarias contraviniendo la normativa tributaria y que, para el Borrador, la *elusión* tiene en muchos casos un claro componente de fraude.

Se trata de una definición fragmentaria, que no contempla ni intenta hacerlo, las necesarias diferencias entre la prohibición de defraudar y el derecho a ahorrar impuestos dentro de la legalidad. AEDAF es consciente de que, en ocasiones, esta diferenciación exigirse moverse en una tenue línea, pero precisamente por eso el Borrador del Plan de Prevención debería haberlo intentado. AEDAF entiende que el Plan de Prevención debería incluir dos cosas; señalar la legitimación del Estado para perseguir tanto la evasión como la elusión y distinguir este fraude de los comportamientos lícitos de planificación fiscal o, más técnicamente, economía de opción.

En relación con la primera cuestión, conviene recordar que la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público es algo incuestionable y a la que, ya en parte, nos hemos referido tratando la legitimación de la lucha contra la defraudación. La lucha contra la elusión y el fraude fiscal sólo puede tener su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad (art. 31, I CE). Y en concreto, será la expresión de la generalidad tributaria la que justifica la adopción de potestades que permitan atacar la elusión. Así lo ha venido poniendo de manifiesto el TC en diversas sentencias. Al margen de algunos pronunciamientos iniciales, no claramente tajantes al respecto —así, la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 5º)—, nos encontramos, por ejemplo, con la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, para la cual “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...” (FJ 6º). En la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre se proclama que “...las relaciones tributarias son, por naturaleza, masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que cualquier alteración en el régimen del tributo “repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC reconoce de manera expresa la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...” (FJ 6º).

La razón última de estas justificaciones de la lucha contra la elusión fiscal radica, como se ve, no sólo en las exigencias de capacidad económica que imponen que contribuyan *todos* los que pongan de manifiesto capacidad contributiva. También en la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público y sobre la base de la contribución de “todos” al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad. Ello se ve reforzado por las exigencias impuestas por el enorme volumen de gasto público “estructural”, inherente al Estado del Bienestar, y que nuestra Constitución ampara si tenemos en cuenta, tanto que el art. 31, 2 de la Norma Fundamental exige una “asig-

*nación equitativa*" del gasto, lo que se manifiesta en primer lugar en la "garantía de una mínima satisfacción de necesidades públicas por encima de intereses particulares", como que esa "mínima satisfacción de necesidades" está en directa relación con los principios rectores de la política social y económica del Capítulo III del Título I de la Constitución.

Ello permite dar cobertura jurídica a la justificación del Plan de Borrador del Fraude que hace la propia Secretaría de Estado de Hacienda: "el fraude perjudica a la mayoría de los ciudadanos que deben pagar impuestos más elevados o percibir un menor nivel de servicios al disminuir los recursos disponibles, de modo que la prevención del fraude fiscal beneficia a todos". La exigencia de tutela del volumen de recursos necesarios para hacer frente al gasto público sería lo que explicaría expresiones como las contenidas en este FJ Tercero de la Sentencia del TC 76/990, según la cual "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros", lo que, a su vez, justifica flexibilizar los imperativos de tipicidad y seguridad jurídica para que la Hacienda Pública lleve a cabo una aplicación análoga del tributo.

Ahora bien, esta argumentación resumida de una forma simplista en la idea de que hay que prevenir y combatir el fraude porque "lo que unos no paguen tendrán que pagarlo otros", encierra una falacia. Y es que configura como objeto de tutela por parte de los poderes públicos lo que podríamos llamar un "volumen teórico de recaudación", a repartir entre todos los ciudadanos que se deduciría de la *potencialidad recaudatoria del sistema tributario*. Idea que la Administración fiscal española suele manejar con asiduidad – el Preámbulo de la Res. 2/2002 de 22 de enero, de la Dirección General de la AEAT, que contiene las directrices del Plan General de Control Tributario, señala que "la disminución del fraude reporta indudables beneficios a la sociedad, ya que con la generalización del pago de los impuestos se consigue reducir la carga fiscal que debe soportar cada ciudadano" -. Son argumentos que, al fin y a la postre, encuentran amparo en la propia idea de "reparto de la carga tributaria".

Pero es evidente que, en el orden tributario, no existe un volumen teórico de recaudación y una regla general de *obligatoriedad* que afecte a *todos* los ciudadanos, sino que el conjunto de potenciales obligaciones tributarias responden a concretas y singulares decisiones del legislador, vinculadas a hechos, actos o negocios de los particulares. Y aunque la función del principio de capacidad económica sea la de "buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre" – sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º -, ningún acto o negocio es *por naturaleza*, generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo. Aunque parezca una obviedad recordarlo, en el Derecho Tributario, el número de obligaciones tributarias depende del número de hechos imposables que se realicen.

Por tanto, la legitimación para perseguir el fraude no justifica un poder en manos de la Administración para intentar realizar la potencialidad recaudatoria del sistema incluso en aquellos casos en que el contribuyente no haya realizado el hecho imponible, que es lo único que legitima el nacimiento de la obligación tributaria y el surgimiento del derecho de crédito de la Administración. Las obligaciones tributarias son las que son y los ingresos

derivados de ellas son también los que son, y dependerán del volumen de actividad económica de los particulares, expresado en la realización de los distintos hechos imponibles tipificados en las leyes.

Y ello es importante, con relación a la segunda cuestión que la AEDAF quiere destacar y que hemos apuntado; la conveniencia de que el Plan distinga el fraude entendido como evasión y elusión fiscal de la lícita economía de opción y del legítimo derecho de los contribuyentes a ahorrar impuestos dentro de los límites de la ley.

La posibilidad que tiene el contribuyente de acudir a la planificación fiscal, esto es, de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas parece una obviedad. Pero es una obviedad que se debe recordar. Con carácter general la "planificación fiscal" se identifica con sus consecuencias; "búsqueda de ventajas fiscales" o "ahorro fiscal", dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas. Es este el sentido que se le da en la legislación y en la doctrina de nuestro entrono. En nuestro ordenamiento jurídico la planificación fiscal lícita tiene apoyo, en última instancia, en los artículos 10 y 38 de la Constitución que garantizarían la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario. Lo que vendría a significar que los ciudadanos que se mueven en un mercado libre deciden si realizan o no un determinado hecho imponible. Y que, al amparo de la libertad de contratación, es perfectamente posible adoptar una u otra forma negocial, sin que deba ser óbice la presencia de un ánimo de ahorro fiscal. Así lo pone de manifiesto el *Informe Ruding*, elaborado por el Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial en 1990, que establece el principio de autonomía de la voluntad, según el cual "...cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal".

La posibilidad lícita de que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus asuntos, es una realidad hoy ampliamente reconocida. Valga como muestra la importante jurisprudencia del Tribunal Supremo americano (293, U.S., 1935, 465). En nuestro país se han pronunciado en este sentido, tanto el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 137/1996, de 31 de octubre (FJ 2º), que ha hablado del derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial "confiados en la legislación que se hallaba vigente". También el TS ha calificado como economía de opción, en su sentencia de 30 de marzo de 1999, la libertad que tienen los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, resultando indiferente que con ello obtengan una ventaja fiscal por el hecho de que la Ley de Haciendas Locales declare exentas en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de bienes gananciales. También reconoce el derecho a acudir a economías de opción la AN, en su sentencia de 3 de octubre de 1997, donde se habla de "legitimidad constitucional de la economía de opción".

Reconociendo la libertad de los ciudadanos para elegir uno u otro negocio, una u otra forma jurídica, la búsqueda de un ahorro o ventaja fiscal será jurídicamente un "motivo", irrelevante jurídicamente. De esta manera, el ejercicio de la libertad económica y la liber-

tad contractual permiten que las partes tengan como “motivo” de un acto o negocio que afecte a su esfera privada de intereses cualquier finalidad lícita, incluida la persecución de ventajas fiscales.

La planificación fiscal consistirá en el plano de lo jurídico, la mayoría de las veces, en la evitación de un hecho imponible, para realizar otro o para no realizar ninguno. Si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria sin que nadie, en el conjunto de la colectividad, deba responder por ello. Como dijo en su día el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT, “ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro ni le manda realizar un hecho imponible determinado”. Por eso, cuando el TC acuña su frase “lo que unos no paguen debiendo pagar; lo tendrán que pagar otros”, se refiere, precisamente, a que no se pague cuando se deba pagar; esto es, cuando se incumpla la obligación tributaria, pero no puede referirse a los casos en que a través de algún modo de elusión se evita el nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, la máxima de que el fraude se debe perseguir porque lo que unos no paguen tendrán que pagarlo los demás debe matizarse en el sentido de que la misma sólo es válida en aquellas circunstancias en las que lo no pagado no se ha satisfecho existiendo obligación objetiva de hacerlo. No es fraude la unilateral caracterización por la Administración Tributaria de un comportamiento de planificación fiscal como un acto de elusión. No es fraude lo que la Hacienda Pública dice que es fraude, antes de que se pronuncien los Tribunales. Y el fraude no puede tratarse desconociendo el derecho a la planificación fiscal.

Esta cuestión debería haberla aclarado de modo inicial el Plan de Prevención del Fraude. Por el contrario, el Apartado 6 del Borrador del Plan, titulado *Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional*, hace referencia a los “negocio anómalos” calificándolos como *fraude sofisticado*, desdeñando por tanto la diferencia entre *evasión* y *elusión* y acusando a “despachos y entidades” de comercializar “técnicas de ingeniería fiscal”. El lenguaje despectivo, quizás instigado por algunas recientes sentencias del TS (en algún caso, muy criticables) relativas a negocios anómalos clásicos en nuestra historia reciente (obligaciones bonificadas, sentencia del TS 20 de febrero de 2004; cédulas bonificadas, sentencia de 11 de mayo de 2004; bonos austriacos, s. de 11 de mayo de 2004), no puede ocultar que *comercializar con figuras de ingeniería fiscal* muchas veces no es más que aprovechar legítimamente ventajas fiscales que derivan de las imperfecciones del ordenamiento y quienes así lo hacen cumplen su cometido profesional.

El Plan propone un tratamiento de estos negocios “mediante medidas integradas en una estrategia global que vayan más allá de unas regularizaciones aisladas”, para lo que se propone elaborar y actualizar permanentemente una base de datos en la que se reflejen las formas de fraude basadas en la utilización de figuras negociales anómalas.

Ello supone ignorar que los negocios anómalos como todas las formas de elusión no son susceptibles de un tratamiento *global*. Los supuestos de elusión tributaria se combaten bien con cláusulas antielusorias generales, como la tradicional del art. 24 de la LGT de 1963 (fraude de ley) o la actual del art. 15 de la LGT 2003 (conflicto en la aplicación de la norma

tributaria), bien con cláusulas generales, esto es medidas legislativas tendentes a *adelantarse* a las maniobras elusorias de los particulares (presunciones, ficciones, hechos imponible complementarios). Cuando el ordenamiento contempla una cláusula general de fraude, simulación, abuso o *conflicto*, la Administración puede desconocer el negocio realizado por el obligado tributario y hacerle tributar por el negocio que *debería haber realizado*. Pero, y esto es nota distintiva de este tipo de cláusulas, la aplicación ha de ser singularizada y la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo ha de correr siempre a cargo de la propia Administración. No caben aplicaciones automáticas de estas cláusulas, y menos aplicaciones masivas como propone en Plan de Prevención.

A lo que hay que añadir que entre las cuestiones que el Plan de Prevención quiere incluir en esa base de datos de *negocios anómalos* se encuentra el *régimen sancionador aplicable*. Sabido es que la aplicación de las cláusulas de fraude, abuso o conflicto no conllevan sanción (así lo contemplaba el art. 24 de la LGT de 2003 y lo recuerda el art. 15,3 de la LGT de 2003), frente a la simulación que, precisamente por la concurrencia de una *realidad aparente basada en la falsedad*, se sanciona. Y conocida es también la propensión de la Administración a calificar los negocios anómalos como simulación para poder así aplicar las correspondientes sanciones. ¿Está el Plan de Prevención del fraude reconociendo que ésta será la línea de actuación en el futuro y que la tendencia va a ser a calificar estos negocios como simulados y no como abusivos con la finalidad de imponer sanciones?

El Apartado 6 incluye una referencia al fraude a través de paraísos fiscales y de Estados de Baja Tributación. La problemática de los paraísos fiscales adquiere unas dimensiones que la hacen impropia para ser tratada en un Plan de Prevención del Fraude. Casi podríamos decir que difícilmente se puede reprochar a los contribuyentes el recurso a estos paraísos cuando su existencia sigue siendo tolerada a nivel internacional. Tal es la indefinición en torno a este tema que el Plan de Prevención “riza el rizo” al decir que a través de estos paraísos se lleva a cabo la “planificación fiscal abusiva internacional más sofisticada”, como si se pudiera hablar de planificación fiscal abusiva, ya que si es abusiva ya no es planificación fiscal sino elusión.

Cierto es que la OCDE viene enfrentándose a la realidad de los paraísos fiscales. Así su documento *Harmful Tax Competition*, 1998 calificaba como paraísos a ciertos Estados de fiscalidad reducida. Y a partir del Informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001, se define una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”. La OCDE está empeñada en una lucha contra las *uncooperative tax havens*, instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información. Por ello la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall, mientras que los presuntos paraísos se defienden a partir de la regla del *level playing field* o trato similar a todas las jurisdicciones. Son las grandes organizaciones internacionales las responsables de la lucha contra los paraísos fiscales en la línea de los acuerdos que la Unión Europea está suscribiendo como paso previo a la plena aplicación de la Directiva 2003/48/CEE.



En este marco de dimensiones supranacionales, los Estados poco pueden hacer salvo adoptar medidas normativas internas antiparaíso que ya son abundantes en nuestro Derecho; tanto la *lista negra* del RD 1080/1991, modificada por el RD 116/2003, de 31 de enero, como medidas como el mantenimiento de la residencia (art. 9, 3 de la Ley del TRLIRPF), la valoración especial de las operaciones (art. 17, 2 TRLIS), la no aplicación de la exención en las relaciones matriz-filial, no deducibilidad de gastos, transparencia fiscal internacional etc... Con este arsenal normativo las referencias contenidas en el Borrador sueñan a superfluidades.

Tampoco la referencia a los territorios de Baja Tributación es convincente. Es verdad que el sistema de "listas negras" para fijar los territorios calificados como paraísos fiscales presenta el problema de que fuera de las mismas podemos encontrarnos con Estados de tributación comparativamente inferior a los que no sería posible aplicar las medidas internas antiparaíso y, como señala el propio Borrador del Plan, en los paraíso se sitúan las *base companies* mientras que se suele operar desde estos territorios de baja tributación. La cuestión es que el Borrador no se propone una definición clara de tales territorios que, por otro lado, tampoco existe en nuestro ordenamiento interno. La que se desprende del art. 92 del TRLIRPF, al referirse a los presupuestos de aplicación de la *transparencia fiscal internacional* hace referencia a un "gravamen de naturaleza similar o idéntica al IS inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas del citado impuesto" no es convincente y ha planteado muchísimos problemas en la práctica (junto con la extraordinaria exigencia de requisitos para su aplicación, el minucioso detalle de rentas pasivas implicadas, los porcentajes de cumplimiento de determinados requisitos...) derivando en una inaplicación generalizada de la figura. Lo que contrasta, dicho sea de paso, con las pretensiones del Borrador de ampliar su aplicación a los productos tecnológicos; ¿No se pueden entender incorporados a través del gravamen de los cánones que generan? ¿Por qué se presume que no hay actividad empresarial en torno a dichos productos?

En este marco un Plan de Prevención del fraude poco puede aportar y poco aporta, salvo alguna sugerencia sobre nuevas medidas internas anti-fraude; "estudiar la posibilidad de establecer presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos dominantes en nuestro país" o "analizar la posibilidad de establecer tipos impositivos agravados para las rentas obtenidas en paraísos fiscales". Medidas que, en cualquier caso, deben tener cuidado de no incurrir en supuestos de discriminación que han sido puestos de manifiesto recientemente por la jurisprudencia del TJCE, y que afectan al gravamen "desproporcionado" del no residente cuando resida en otro Estado de la Unión Europea; basta recordar lo señalado por la sentencia *Gerritse* del TJCE de 12 de junio de 2003 (As. C-234/01) o la más reciente *Hughes de Lasteyrie du Saillant* de 11 de marzo de 2004 (As. C-9/02) en relación con los *exit-tax*. En concreto, de esta última resolución se desprende que las presunciones automáticas de evasión producen efectos que van mucho más allá de lo necesario para luchar contra el fraude o la evasión fiscal.

Una política antifraude para afrontar esta cuestión pasa por definir acuerdos internacionales, recurriendo al modelo de la OCDE *Agreement on exchange of information Tax Matters* de 18 de abril de 2002 o por utilizar las posibilidades de la cláusula contenida en los Convenios al amparo del art. 26, 2 del Modelo OCDE y en Europa por explotar las posibilidades de la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, teniendo en cuenta la interpretación amplia de estas potencialidades según la sentencia *Halliburton Services* de 1994. Pero difícilmente un Plan de Prevención del fraude puede aportar soluciones más allá de una superflua relación de meras buenas intenciones. Si la conclusión del Plan es que para combatir el fraude a través de paraísos fiscales o áreas de baja tributación hay que potenciar la participación de España en los foros internacionales o aplicar la cláusula del *beneficiario efectivo* (cosa que se viene haciendo, por que la misma junto con las demás cláusulas *LOB'S* aparece casi, como un recurso estilístico en los convenios firmados al amparo del Modelo OCDE) resulta palmaria la pobreza de aportaciones de este Apartado 6 del Borrador del Plan de Prevención del Fraude.

### 3. Resumen de las medidas previstas y clasificación de las mismas

Al margen de las medidas organizativas, que serán objeto de un análisis más detallado, las medidas propuestas por el Borrador del Plan de Prevención del Fraude se pueden clasificar en medidas de obtención y administración de la información con relevancia tributaria, medidas de *control* y medidas cautelares.

Entre las medidas orientadas a obtener y tratar la información destacan las siguientes:

- Integración en una base de datos específica de la información para el seguimiento y control de tramas organizadas.
- Requerimientos selectivos y periódicos de información a operadores económicos que desarrollan su actividad en los sectores en los que habitualmente operan tramas de fraude organizadas.
- Elaboración de un sistema de control informatizado que permita detectar sociedades domiciliadas en "nidos o buzones de empresas".
- Creación en la Intranet de la Agencia de un módulo específico de información sobre tramas de fraude.
- Perfeccionamiento de los actuales sistemas de intercambio de información entre los estados miembros de la Unión Europea en relación con el IVA.

Tampoco las medidas propuestas suscitan ninguna observación salvo en las dos siguientes cuestiones que pasamos a comentar:

En primer lugar, el hecho de que los medios de los que actualmente dispone nuestra Administración tributaria -medios jurídicos atribuidos por nuestro ordenamiento- son más

que suficientes para obtener los datos que se requieren y para gestionar esa información en la forma en que sea más eficaz. Es decir, la información que actualmente los contribuyentes suministran a la Administración es tanta y tan constantemente actualizada que no deben establecerse nuevas cargas y deberes en tal sentido, pues más bien, si existen problemas en este aspecto, son debidos a la dificultad de su manejo y de su interés objetivo en una gestión tributaria orientada a la detección de “tramas organizadas”.

En segundo lugar, se observa la utilización de dos términos –“trama organizada” y “operadores de riesgo fiscal”- determinantes a efectos de que la Administración pueda desplegar una mayor atención informativa y que el Borrador ni siquiera perfila en su definición. Aunque tal definición es importante para la propia Administración, pues delimitaría así la activación de sus potestades sobre estos sujetos, también lo es para los contribuyentes que no deseen verse implicados en estas “tramas” o ser calificados como “de riesgo fiscal”, por lo que su delimitación en términos objetivos y claros no es una cuestión baladí.

Entre las medidas de control que se proponen para los integrantes de estas tramas o aquellos catalogados como operadores de riesgo fiscal destacan:

- La personación en las instalaciones del operador sin comunicación previa tras el alta en el ROI para verificar la realidad de la actividad declarada.
- El programa de visitas sistemático, obligatorio y continuado en el tiempo a aquellos contribuyentes que han accedido al Registro y que presenten perfiles de riesgo.
- La inclusión del contribuyente en el Plan de Inspección.

Aunque todas las medidas citadas son actualmente posibles en el marco de nuestro ordenamiento vigente, sin embargo su establecimiento con carácter automático, de forma que cualquiera de los supuestos de hecho contemplados dé lugar a la inmediata actuación comprobadora, no parece adecuada pues nunca se garantizaría la generalidad de su aplicación a todos los contribuyentes o nos llevaría, nuevamente, a la necesidad de concretar quiénes se integran en “tramas organizadas” o son “de riesgo fiscal”. Sobre este último concepto volveremos más adelante.

Por otra parte, el sometimiento automático a una comprobación inspectora a consecuencia de la solicitud de una devolución de ingresos o a quienes accedan a un registro de operadores es una medida desproporcionada cuyos efectos no siempre son previsibles sobre los proyectos de actividades empresariales.

Entre las medidas cautelares, el Borrador del Plan postula las siguientes:

- Depuración periódica del Registro utilizando los criterios de riesgo previstos para controlar las solicitudes de alta.

- Diferenciación en los plazos de tramitación de las solicitudes de alta en el Registro de los casos con indicios de riesgo, en los que el acento no debe ponerse en la rapidez, sino en la seguridad.
- Recopilación, en el momento del control de acceso al Registro, de la información de interés sobre aquellos contribuyentes a los que se haya denegado el acceso (socios y administradores, representantes, domicilios, etc.) para que sea incorporada a una base de datos específica para el seguimiento y control de este tipo de fraude.
- Acuerdos de entendimiento y establecimiento de códigos de conducta en virtud de los cuales los miembros del sector se comprometen a garantizar la corrección de las operaciones con sus proveedores y clientes y a colaborar con la Administración Tributaria en la erradicación de las prácticas irregulares.

Respecto de las dos primeras medidas antes citadas cabe destacar que su implantación puede tener consecuencias económicas inmediatas y no deseables sobre las empresas afectadas que verán limitadas sus perspectivas y proyectos de actuación. Respecto de la tercera, posiblemente incidirá sobre sujetos o personas ajenas a las tramas organizadas con las que su relación ha podido ser accidental y transitoria, personas que normalmente soportarán las consecuencias desfavorables (responsabilidad tributaria, etc.) ya que los verdaderos implicados habrán tomado medidas para eludirlas y resultarán insolventes o deslocalizados. Como reconoce el propio Borrador, “habitualmente ninguno de los intervinientes en la trama tiene patrimonio para hacer frente a la deuda, por lo que la recuperación de las cuotas defraudadas muchas veces no resulta posible”. Ello pone de manifiesto la impropiedad de la medida.

#### **4. Cuestiones organizativas**

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude entra de lleno en el planteamiento de reformas competenciales de los órganos de la Administración para hacer más eficaz su actuación. Bienvenidas sean todas las modificaciones en pos de la eficacia, que es uno de los criterios cardinales en el desarrollo de la actuación administrativa, según el art. 103, 1 de la Constitución. Desde este punto de vista, y en esto coincidimos con las manifestaciones de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, lo fundamental sería aprobar el Estatuto Orgánico de la Agencia. Ahora bien; algunas de las reformas competenciales y orgánicas que propone el Borrador no son asumibles por parte de la AEDAF.

Así, en el Epígrafe 10 del Borrador se deja entrever lo que es la filosofía del texto en materia de organización: cuestionar el modelo funcional de organización de la Agencia y la propuesta de creación de órganos centrales de coordinación. Entre éstos, se propone una Delegación Central de Grandes Contribuyentes con competencias que actualmente tiene la ONI y una Oficina Nacional de Investigación del Fraude de carácter horizontal. En cuanto a la organización de las Administraciones de la Agencia a efectos de ejercicio de las competencias de control tributario, se postula un nivel básico, que controlaría contribu-

yentes de la circunscripción territorial que no desarrollen actividades empresariales o profesionales y un nivel superior; para todo tipo de contribuyentes, aun cuando sean de fuera del ámbito territorial.

Sin embargo, lo que en realidad asoma detrás de este cuestionamiento del modelo "funcional" es la crítica a la distribución competencial, a la "medida de la competencia" actualmente vigente y a lo que la misma tiene de garantía para el particular. Recordemos que el modelo funcional significa organizar la Administración a partir del reparto de funciones públicas y éstas han de entenderse como un conjunto de poderes jurídicos o potestades de los que es titular un ente público; así podemos hablar de una función comprobadora, liquidadora, recaudadora. ... Esto es; se trata de un modelo basado en el reparto de potestades a los distintos entes públicos que las detentarían de modo privativo y que sólo las compartirían con otros entes en tanto la ley lo prevea expresamente. La medida de las potestades que corresponden a cada órgano es la competencia material y ésta, fijada expresamente en la ley, es una garantía para el particular. Éste sabe que un determinado ente sólo podrá ejercitar respecto a él las potestades de injerencia que estén comprendidas en el ámbito de su competencia legalmente atribuida. Si se abandona un modelo competencial, donde los ámbitos del *agere licere* se reparten de manera clara a través de la regla de la competencia material, se abre paso un sistema donde *todos pueden hacer de todo*. Y ello, en lugar de agilizar el ejercicio de las funciones públicas tributarias provoca inseguridad al contribuyente y le sitúa ante una auténtica situación de sujeción al omnímodo poder público de una única Administración fiscal; la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En una *relación especial de sujeción*, como veremos después. Una expresión de esa filosofía de que *todos puedan hacer todo* es que en el epígrafe 10,7 se propone que la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales regularice IVA y que la Inspección Financiera y Tributaria regularice Impuestos Especiales.

Esta filosofía puede suponer eliminar la singularidad de las comprobaciones por los órganos de gestión. A juicio de la AEDAF se deben mantener las actuaciones de comprobación limitada, que tienen una función fundamental; controlar las declaraciones más sencillas. La nueva LGT de 2003, aunque admite que la comprobación limitada pueda desempeñarla cualquier órgano de la Administración Tributaria y, por tanto, también la inspección, acepta que es una función con un contenido muy claro que, por ejemplo, excluye el análisis de los libros de contabilidad (art. 136,2). Aunque podrían estudiarse alguna propuesta como la del Borrador 154 del Plan de Prevención, que en relación con las Grandes Empresas propone la integración de las Unidades de Gestión como un órgano más de Inspección, "de tal forma que todas las unidades de dichas Dependencias puedan aplicar tanto el procedimiento de gestión como el inspector", en relación con contribuyentes que no tengan la condición de *gran empresa* no es asumible el discurso tendente a la laminación de una comprobación gestora sin análisis de la contabilidad. Ello supondría una involución en un proceso paulatino, consolidado en los años 80 y 90, donde, a la atribución de competencias liquidadoras a la Inspección (Ley 10/1985 de 26 de abril) siguió, en el art. 99 de la Ley 18/1991 del IRPF, la asignación competencias a los órganos de gestión

para dictar liquidaciones provisionales, que se extendería a todo el sistema tributario en el art. 23, redactado por la Ley 25/1995, de 20 de julio de reforma de la LGT. El problema del carácter provisional de estas liquidaciones, con el riesgo que ello entraña para la seguridad jurídica del contribuyente, puede solventarse defendiendo la condición “parcialmente definitiva” de las mismas, esto es, la existencia en estas liquidaciones provisionales de un cierto carácter preclusivo; preclusividad de medios que la LGT de 2003 viene a reconocer para las liquidaciones provisionales resultantes de la comprobación limitada en su artículo 140, 1.

Sin embargo, detrás de los ataques, consistentes en afirmar que esta división de funciones produce “zonas de sombra” y que la comprobación limitada no permite “descubrir ingresos no declarados” está la reivindicación –procedente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado– de una reestructuración completa de la Agencia que pase por crear un Departamento de Control que asuma todas las competencias de comprobación de cualquier contribuyente, incluido el sistema de módulos. Algo de esta propuesta se deja traslucir cuando el Borrador 138 propone que las actuaciones inspectoras puedan realizarse por Unidades de Módulos cuando el contribuyente haya declarado con aplicación de los regímenes objetivos de tributación pero se detecte que incurre en alguna causa de exclusión. Ello supone dinamitar esta tradicional distinción de funciones y hacer tabla rasa de una elemental distinción de los contribuyentes en función del volumen y naturaleza de sus ingresos. La AEDAF no puede aceptar esta conclusión, porque además es contradictoria con un Borrador de Plan que hace de la clasificación de los contribuyentes en “grupos de riesgo” una de sus banderas.

Como tampoco, en cuanto a las funciones de la Administración, se puede aceptar que se postule la necesidad de notificación y la autorización del Delegado en la investigación de movimientos de cuentas corrientes, pues ello colisionaría con las más elementales exigencias de tutela de la intimidad, que, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, abarca también la “intimidad económica”.

## 5. La propuesta de aumento indiscriminado de obligaciones formales

El Capítulo III del Borrador del Plan de Previsión del Fraude, titulado *Información y Actuaciones Preventivas*, comienza señalando que “la obtención de información y su explotación” es esencial para la prevención del fraude. Después de esta obviedad, el Plan reflexiona sobre el nivel de información manejado actualmente por la Administración Tributaria y llega a la sorprendente conclusión de que éste es insuficiente. No hay tampoco aquí autocrítica sobre la descoordinación o el inadecuado manejo de esa información. Por el contrario, y por si no fuera poco la tradicional dicotomía *información por captación*, solicitada de forma singularizada y siempre que la misma sea proporcionada, necesaria y con relevancia fiscal, e *información por suministro*, facilitada por los obligados tributarios y contemplada en disposiciones con rango de ley, el Borrador propone la planificación de la actividad de obtención de información a través de un Plan anual.

A través de este Plan, el Borrador pretende encontrar solución a los problemas de deficiente uso de la información disponible a través del expeditivo método de proponer un aumento de las obligaciones de información. Así, por ejemplo, se propone la obligatoriedad de presentación de declaraciones en formato telemático (el Borrador observa una “insuficiente implantación” y postula la extensión de la obligación de presentar declaraciones telemáticas por los grandes contribuyentes, siendo el aspecto más criticable la presentación de los libros registros en formato telemático; un acceso generalizado a la información contenida en los libros registros es claramente desproporcionada y carece de cobertura legal).

Como también carece de cobertura la pretensión de extender las declaraciones de operaciones con terceros “para eliminar el límite cuantitativo por debajo del cual no se declaran las operaciones”, e incluso ampliar la exigencia de su presentación a ciertas obligaciones de pago entre particulares. La propuesta es contraria a las exigencias más elementales de proporcionalidad y limitación de costes indirectos y deja abierta la posibilidad de una aplicación casi ilimitada de la obligación de declarar operaciones con terceros.

Aunque parezca una obviedad, es necesario recordar que, aunque la Administración Tributaria tiene plena legitimidad para exigir la puntual colaboración de los obligados tributarios a efectos de prevenir y combatir el incumplimiento de obligaciones tributarias, las potestades que la ley habilite en aras de esta legítima finalidad deben respetar los principios de “proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos”, establecidos en el art. 2º, 2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y asumidos por la vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003) en su art. 3, 2.

El principio de “proporcionalidad” supone elevar a regla general lo que hasta el momento era un criterio específico de actuación en determinados procedimientos, como el de recaudación o el sancionador. Con carácter general, el TC ha vinculado la proporcionalidad a la interdicción de la arbitrariedad y la ha definido como “relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido” (sentencia del TC 66/1985, de 23 de mayo, FJ Primero y sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7º), de la misma manera que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, en los casos *Chappel* de 30 de marzo de 1989 y *Niemetz* de 16 de diciembre de 1992 configura las garantías de la proporcionalidad como evitación de “comportamientos arbitrarios”. Así, suele afirmarse que la proporcionalidad contiene dos aspectos que deben ser respetados, especialmente en la configuración de las potestades de *injerencia* de la Administración; la “adecuación”, de manera que el instrumento elegido por el legislador para alcanzar los fines de evitar la elusión suponga una limitación de la libertad del ciudadano que, objetivamente, esté orientada a lograr ese resultado. Y sobre todo, debe tener en cuenta la proporcionalidad en su vertiente de “necesidad” –principio que impone al legislador el deber de la “menor limitación posible de la esfera de la libertad individual” (véase CUNHAS PONTE, H., *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributario*, Ed. Dialética, Sao Paulo, 2000, pag. 124). No caben pues, medidas que, aun cuando se habiliten invocando la lucha contra el fraude, no sean objetiva-

mente necesarias para evitarlo ni guarden la debida relación de medios a fines exigida por el principio de proporcionalidad.

Por su parte, la limitación de costes indirectos es una "idea fuerza" de la moderna gestión de los tributos, caracterizada por una alta implicación en la misma del obligado tributario, y que ya aparecía formulada en el art. 103, 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria "que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

El principio de evitación de "costes indirectos al contribuyente" hunde sus raíces en varias ideas. De forma destacada, trae causa del principio de economía en la actuación administrativa, que ya recogía el art. 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y que se traduce en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo común, por ejemplo, el del art. 35 g) que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración (LASARTE ALVAREZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones CEF, Madrid, 1999, pag. 67.), o el del art. 35, j), según el cual el contribuyente tendrá derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, y que recoge el art. 34, l, h) y k) de la LGT 2003. Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de "coste", de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de "presión fiscal indirecta".

La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de "economicidad del impuesto", formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición (SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III, pags. 117 y ss), retomado por la doctrina alemana –*Wirtschaftlichkeit*– y traducido posteriormente en la exigencia del "mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias", para que los tributos "resulten practicable" (véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF, Madrid, 1974, pags. 426 y 427 y 437). La necesidad de garantizar esta "practicabilidad", así como la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias evitando costes económicos adicionales, pérdidas de tiempo y molestias innecesarias para el contribuyente ha sido algo destacado en Italia en el Informe al Parlamento de 16 de noviembre de 1979, elaborado por la *Comisión de estudio para la simplificación de los procedimientos y para la factibilidad y aplicabilidad de las leyes*.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, la limitación de la presión fiscal indirecta se traduce, entre otras cosas, en la imposibilidad de exigir obligaciones formales al contribuyente sin cobertura legal, puesto que ninguna prestación personal puede establecerse si no es "con arreglo a la Ley" (art. 31, 3 de la Constitución). Y al mismo tiempo, la minimización de la presión fiscal indirecta supone excluir la posibilidad de un uso arbitrario por



la Administración de facultades para modificar las condiciones personales o laborales del obligado tributario. Así el Tribunal Supremo ha apreciado, por ejemplo, en la sentencia de 22 de enero de 1993 (*Aranzadi*, I 114), que no es posible la entrada y reconocimiento de fincas donde se desarrollen actividades de carácter empresarial o profesional fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo, por lo que supondría de alteración de la jornada laboral.

Si consideramos necesario hacer estas apreciaciones previas es porque el Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude, y así lo veremos, contempla algunas medidas que vulneran las exigencias de proporcionalidad y limitación de la presión fiscal indirecta, que no son buenas palabras, sino auténticos principios jurídicos con eficacia limitativa de la actuación del legislador y de la Administración Tributaria.

A la luz de estos dos principios debe enjuiciarse negativamente la propuesta de ampliación del deber de declarar operaciones con terceros cualquiera que sea su cuantía. Recordemos que esta obligación viene fijada por el RD 2027/1995 de 22 de diciembre para todas las personas físicas, jurídicas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales en 3.005,06 euros. En buena lógica y aunque sólo fuera por tener en cuenta la depreciación de la moneda y la infracción, el límite para no declarar las operaciones con terceros debería haberse elevado hace tiempo. Por otra parte, no debe olvidarse que estos contribuyentes se encuentran actualmente sometidos ya a especiales deberes formales soportando con ello una presión fiscal indirecta superior a la de los demás.

La generalización de estas obligaciones de información y la propuesta de conversión de todos los obligados tributarios en suministradores constantes de información convierte la potestad de obtención de información en una intervención permanente en el ámbito personal y patrimonial de los ciudadanos y de los operadores económicos. Se pretende que la ley fiscal defina un título conformador de una especial posición del contribuyente ante la Administración, lo que supone convertir la situación del ciudadano-contribuyente en una relación especial de sujeción. Lo cual resulta, en todo punto, inadmisibile.

### **6. Unas medidas de pedagogía tributaria**

Insiste el Borrador del Plan en que es necesario aumentar la "pedagogía" tributaria en el sentido de que una de las vías más adecuadas para vencer la llamada *resistencia fiscal* es una labor de información y docencia en torno a las funciones del sistema tributario como un elemento de redistribución de la riqueza. El Borrador del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se queja amargamente de que "los españoles tienen una concepción utilitarista de la fiscalidad, es decir, conciben los impuestos como la contraprestación necesaria para recibir los servicios y prestaciones públicas, siendo minoritaria la concepción solidaria según la cual los impuestos son un medio para redistribuir la riqueza". El Plan entiende que ahondar en la convicción colectiva de la función redistributiva de los impuestos es algo que compete a todos, incluido el sistema educativo. Al margen de lo irreal que resulta seguir asignando al sistema educativo público funciones de pedagogía social que no le son propias, el

Borrador viene a poner de manifiesto una realidad; la desconfianza de lo público y la escasa percepción del coste real de unos servicios sociales que el ciudadano se ha acostumbrado a disfrutar; producen un permanente efecto de “ilusión financiera”; los bienes públicos se reciben de los entes públicos sin verdadera conciencia de su coste, por lo que el fraude fiscal no se percibe con la gravedad que realmente tiene. En la etérea composición de lo público todo se diluye, incluso los comportamientos insolidarios; se sabe que la maquinaria pública de previsión de bienes y servicios no se va a parar porque se tiene el convencimiento de que otros pagaran lo que los defraudadores dejen de ingresar.

En esta línea, es importante la colaboración con las asociaciones y organizaciones con relevancia social. A juicio de la AEDAF resulta positiva la propuesta de colaborar con las asociaciones y organizaciones de consumidores, sobre todo de cara a fomentar la utilización y exigencia de facturas, teniendo en cuenta el relevante papel que el Tribunal Constitucional acaba de atribuir a las asociaciones de consumidores en el orden tributario (véase la sentencia 73/2004 de 22 de abril). Aunque la valoración no sea tan positiva en lo relativo a la propuesta de comunicar los fraudes detectados a colegios profesionales y organizaciones empresariales a efectos de valorar las consecuencias en el ámbito de la competencia. Convendría aclarar qué se entiende aquí por “fraude detectado”; ¿Bastaría el inicio de una actuación comprobadora?

A pesar de las buenas intenciones latentes en este apartado, no cabe duda alguna de que las propuestas más interesantes son las relativas a la información y asistencia al contribuyente.

## **7. Información y asistencia. Las consultas tributarias**

Como hemos dicho, en el Borrador del Plan se hace referencia a que no todas las conductas que dan lugar a la falta de ingreso de la deuda tributaria se pueden identificar con el fraude, porque en muchas ocasiones vienen provocadas por desconocimientos y situaciones de ignorancia, lo que pone de manifiesto la importancia de los servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Por eso y enlazando con la afirmación anterior; quisiéramos hacer mención al tratamiento de las consultas tributarias en el Borrador.

En el Borrador se señala que el actual “carácter vinculante de las contestaciones a consultas tributarias que se plantean formalmente ante la Dirección General de Tributos obliga a la Administración a realizar un esfuerzo, de tal forma que tanto los ciudadanos como los diferentes órganos de la Administración Tributaria tengan conocimiento inmediato de dichas contestaciones y de los criterios de general aplicación en los diferentes impuestos y en los procedimientos tributarios. (pág. 44)”. Seguidamente se afirma: “el adecuado e inmediato conocimiento del criterio administrativo evita errores y previene incumplimientos”. Debemos señalar el rechazo a afirmaciones como esta; ¿Acaso la doctrina administrativa es infalible?

Se mantiene una concepción de la doctrina administrativa como fuente acertada de interpretación de las normas tributarias, señalándose la necesidad de un análisis conjunto del procedimiento de difusión de las consultas para garantizar su aplicación. Es cierto que las consultas tributarias son un vehículo de enorme importancia en la colaboración social y que proporcionan una gran seguridad jurídica al contribuyente que conoce de forma previa las consecuencias fiscales de sus actuaciones, pero también lo es que no es la única posible o correcta. Ni tampoco consideramos adecuado que en pág. 45 se señalen a un mismo nivel el papel desempeñado por contestaciones a consultas y resoluciones económico-administrativas respecto a la doctrina jurisprudencial. Esta última es reconocida en el Código Civil como informadora del sistema de fuentes y la doctrina administrativa no merece tal consideración, por lo cual esta equiparación da lugar a confusiones que posteriormente se reflejan en la conducta de los órganos administrativos, que dan preferencia a sus criterios internos carentes de todo valor normativo. Y también el propio Borrador cae en este error; al hacer mención en algún momento a la necesidad de crear ficheros de documentación de los defraudadores reincidentes en las que las contestaciones a consultas y resoluciones sobre la materia están presentes, pero se olvida del papel —superior; eso sí— de la jurisprudencia en el mismo caso (a modo de ejemplo, pág. 136 del Borrador).

En suma, no podemos olvidar que la consulta es una interpretación autorizada pero no es una interpretación auténtica de la norma. Esta concepción de las consultas tributarias por parte de la Administración es lo que ha generado el “miedo” a su formulación por parte de los contribuyentes ya que éstos suelen creer que están facilitando a la Administración datos para futuras inspecciones. Debe potenciarse, pero desde la misma Administración, el considerar las consultas tributarias como un medio de información y asistencia al contribuyente y no como una vía de comprobación anticipada.

De otra parte, ha de tenerse en cuenta la necesidad de unificar los criterios administrativos. No es suficiente que sea la DGT la que conteste a todas las consultas tributarias en materia de tributos estatales, sino que resulta imprescindible que los criterios establecidos sean únicos en relación con las mismas cuestiones, evitando las duplicidades de interpretaciones administrativas tan frecuentes. Si la Administración está dotando de este plusvalor a las interpretaciones que ella ofrece, lo lógico es que los criterios sean uniformes. Actualmente, es de todos conocido como las contestaciones varían de un supuesto a otro, con la grave inseguridad que ello supone, produciéndose precisamente el efecto contrario al que se pretende.

Por ello, sería imprescindible crear una base de datos interna de consultas tributarias que sirviese para que ante supuestos de hecho similares las contestaciones fuesen también similares, y que las consultas no respondan al criterio particular del concreto funcionario que responde a la consulta formulada. Por otro lado, un aspecto fundamental que el Borrador debería haber tratado es la necesidad de alterar la nefasta práctica administrativa consistente en eludir dar una respuesta comprometida a las consultas vinculantes, evitando así que éstas jueguen su papel al servicio de la seguridad jurídica. Pensemos en las frecuentes contestaciones en materia de reestructuración empresarial, que se limitan a

reproducir el texto de la norma del impuesto sobre sociedades, remitiéndose a posteriores comprobaciones para saber si existen motivos económicos válidos que justifiquen la operación. ¿Acaso no es ese el objeto de la consulta? Sin embargo, ante la negativa imposibilidad de recurrir la contestación a consulta, nada puede hacer el contribuyente frente al criterio administrativo que queda consagrado por una excepcional fuerza de ley de la que se dota a la contestación a consulta que, más que evitar la conflictividad, garantiza la presentación del recurso contra la liquidación en el caso de que el contribuyente se decida a continuar con la operación.

Esta situación de indefensión resulta más evidente en el supuesto de la asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones, especialmente en el IRPF. En los casos en los que el contribuyente, que no tiene grandes recursos ni grandes conocimientos, opta por acudir a la Administración para que sea el personal de la AEAT o de la CCAA el que elabore su declaración, o bien formula sus dudas a través de la atención telefónica, se va a encontrar con el siguiente panorama. Primero, sus declaraciones van a ser elaboradas por personal contratado al efecto para las llamadas “campañas de renta” que reciben únicamente un curso de un mes antes de empezar su trabajo temporal, con los riesgos que su inexperiencia acarrea. Al contribuyente, que no es conocedor del ordenamiento tributario, no basta con preguntarle “qué rentas ha obtenido el año pasado”, sino que es imprescindible indicarle ciertos flujos económicos que él probablemente no identifique como tales: subvenciones, determinadas plusvalías, existencia de ciertas deducciones, etc. No declarar ciertas rentas no es defraudar: es un error de derecho que el personal contratado de la AEAT no ha sabido detectar. Además dichas declaraciones no son identificadas de forma específica, de manera que pueda acreditarse que el contribuyente ha acudido a estos servicios de asistencia. Y la no declaración de determinadas rentas va a conducir a la imposición de sanciones, en una conducta en que difícilmente se puede detectar culpabilidad alguna. Sería conveniente que en estos supuestos, además de la identificación de la declaración efectuada por la Administración, se añadiese un anexo en el que figurasen descritos todos los documentos que el contribuyente ha aportado para justificar sus rentas, así como todos aquellos que ha querido aportar y han sido rechazados por el personal de la AEAT o la CCAA.

De la misma manera, si se trata de consultas telefónicas, debe facilitarse un código identificado al contribuyente para que lo incluya en su declaración-liquidación, de manera que la Administración pueda conocer que se formuló dicha consulta y el contenido de la misma, así como, sobre todo, los términos de la respuesta dada.

En cualquier caso, la solución al problema en IRPF resulta más sencilla con los medios de los que actualmente dispone la Administración. Ya son dos los períodos impositivos en los que se ha ensayado el sistema de borrador de declaración y de devolución rápida, y la Administración dispone de datos para conocer el adecuado funcionamiento del mismo. Siendo satisfactorios, como se percibe socialmente, debe descargarse la presión fiscal indirecta que recae sobre un buen número de contribuyentes que sólo perciben rentas del trabajo y algunos del capital mobiliario sujetos a retención y de la que AEAT conoce su

cuantía. Debemos tender a un sistema de liquidación administrativa en estos supuestos, en los que el contribuyente reciba en su domicilio una propuesta respecto a la que deba limitarse a firmar si está conforme con la misma. En estos casos, no existe ningún riesgo de fraude y no deben dedicarse recursos a la gestión de este tipo de declaraciones, recursos que pueden ser más eficientes en otros ámbitos. Y esta es una cuestión en la que no insiste el Borrador del Plan de Prevención del Fraude.

De otra parte, debe incidirse en que esta colaboración debe extenderse a otros impuestos, o a otros ámbitos que no han recibido tanta atención. Pensamos en el IVA y en general en los empresarios y profesionales que inician su actividad (pág. 52 del Borrador). También deben incluirse programas de ayuda y de asistencia –eso sí, con las debidas garantías– en estos sectores. No nos parece realista hoy en día en pensar en registros contables *on-line*, habida cuenta de que la efectiva implantación de los sistemas telemáticos en pequeñas y medianas empresas en muchos casos es una utopía y conllevan los riesgos que han sido apuntados desde el punto de vista de las garantías del obligado tributario. Teniendo en cuenta el nivel de uso de medios telemáticos en este sector económico, y la escasa preparación para su desarrollo, no creemos que este cauce venga a mejorar las cosas sino a empeorarlas, incrementado los costes para estas Pymes, con la consabida pérdida de competitividad.

## **8. Colaboración social y alianzas institucionales**

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude hace referencia también a la colaboración social, una de las vías tradicionalmente invocadas para intentar reducir el fraude tributario. A la colaboración social en la gestión de los tributos se refería el Capítulo II del Título III de la LGT de 1963. En concreto, su artículo 96, en redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, señalaba que la colaboración social comprendería, entre otros, los siguientes aspectos: campañas de información y difusión, educación tributaria, simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, asistencia en la realización de declaraciones, régimen de estimación objetiva de bases tributarias y presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado I en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias. La LGT de 2003, en su art. 92, por su parte, recoge como contenido, realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado I del art. 57, campañas de información y difusión, simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación, presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. También la información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributa-

rios y solicitud y obtención de certificados tributarios, también previa autorización de los obligados tributarios.

Por tanto; la potencialidad de la colaboración social se encuentra suficientemente recogida en la legislación vigente. Sin embargo, el Plan de Prevención del Fraude, al margen de incentivar la asunción de *códigos éticos*, a la hora de tratar la colaboración social, parece limitarse a prever “acuerdos de entendimiento” con sectores sociales los efectos de que “los empresarios y profesionales o sus asociaciones representativas se comprometan a colaborar con la Administración Tributaria aportando información relevante para la prevención del fraude”. La colaboración, en los términos en los que la plantea el Borrador parece equivaler a la institucionalización de la denuncia tributaria y el régimen de la denuncia ha sido colocado en sus justos términos en la legislación española desde al reforma de la LGT de 1963 por la Ley 19/1985 de 26 de abril. Cualquier involución debe considerarse negativa.

## **9. Relaciones con otros órganos y con otras Administraciones**

Especialmente importantes resultan las cuestiones relativas a las relaciones de la Agencia Tributaria y de la Administración fiscal en su conjunto con otros órganos y con otras Administraciones Públicas. No descubre nada nuevo el Borrador del Plan de Prevención del Fraude al afirmar que una correcta coordinación entre los distintos órganos y Administraciones favorece la correcta aplicación del sistema tributario, incentiva el uso correcto de la información tributaria y es un instrumento eficaz de lucha contra el fraude. Por eso el Borrador hace referencia a las relaciones con los órganos de la Secretaría General de Hacienda, del Ministerio de Economía y Hacienda, con el SEPBLAC, con la Abogacía General del Estado, la Fiscalía y los órganos judiciales, las Comunidades Autónomas de régimen común y foral y las Corporaciones Locales.

Con carácter general las medidas propuestas que afectan a la organización interna de la propia Administración tributaria, y a sus relaciones externas con otros poderes públicos y otras Administraciones tributarias, no pueden suscitar ninguna observación por nuestra parte pues requieren un preciso conocimiento de la actuación diaria de los órganos afectados del que sólo la propia Administración dispone. En cualquier caso, lo que nos llama la atención es que, de alguna manera, en las diferentes propuestas que se realizan hay un reconocimiento implícito del actual funcionamiento incorrecto en aspectos en los que dichas medidas deberían haber sido adoptada desde hace ya muchos años. Tales aspectos son, por ejemplo; la coordinación con el Ministerio Fiscal, el Poder Judicial y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado o de Vigilancia Aduanera; la creación de un servicio central de traducción para las relaciones internacionales; confección de un protocolo de actuación cuando se detecta precozmente el fraude... Al mismo tiempo se incluyen propuestas razonables, pero obvias, como el desarrollo pleno de la Resolución de 22 de diciembre de 2003 sobre colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Tributaria, para potenciar los intercambios de información y el acceso a las respectivas bases de datos.

Frente a esta impresión lo cierto es que algunas de las medidas propuestas llaman especialmente la atención. Por ejemplo, la pretendida coordinación con la Dirección General de Tributos, sobre todo en lo concerniente a la contestación a consultas. ¿A qué coordinación se refiere cuando la actividad de resolución de consultas es una actividad de interpretación y calificación que debe hacerse desde la independencia de una interpretación aséptica de las normas? La AEDAF no quisiera pensar que se está sugiriendo, al hablar de “coordinación”, un trasvase permanente de los criterios interpretativos de la Agencia para ser incluidos en las resoluciones a consultas. Por otro lado, la coordinación con los Tribunales Económico-Administrativos no puede plantearse pasando por alto algunas novedades que se desprenden de la nueva LGT de 2003; entre otras, la facultad atribuida al Ministro de Economía y Hacienda de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, y la mención contenida en el art. 12,3 de que las mismas “serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria”, lo que lleva a que se haya defendido que tales disposiciones serían también de obligado cumplimiento por los Tribunales Económico-Administrativos. De prosperar esta interpretación, que la AEDAF considera inadmisibile, las propuestas de coordinación no podrían desconocer esta nueva situación. Como tampoco, a la hora de hablar de coordinación con la DGT y con los Tribunales Económico-Administrativos se puede ignorar la reprochable influencia que la LGT de 2003 ha otorgado, en su artículo 243, al Director General de Tributos, al legitimarle para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que resolverá una sala especial de la que forma parte el propio Director General además del Director de la Agencia, el del Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que haya dictado el acto de aplicación del tributo, el Defensor del Contribuyente y tres vocales del TEAC. Como expresa FALCÓN Y TELLERÍA, R., “hay suficientes miembros de la Agencia y de la Secretaría de Estado de Hacienda o dependientes de ellas, como para afirmar una nada disimulada voluntad de controlar la doctrina sentada por el TEAC” (“El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas”, Quincena Fiscal, nº 19, noviembre, 2004). Antes que proponer *coordinaciones*, el Borrador del Plan debería plantearse este ataque a la independencia del TEAC, en tanto tal independencia es fundamental para solidificar la confianza del contribuyente.

Por tanto, hay que dejar bien claro que “coordinar” no debe significar imponer criterios ni controlar la doctrina de órganos como la DGT en su condición de Centro Directivo y, en mucha mayor medida, los Tribunales Económico-Administrativos, que deben actuar con independencia, calificando los hechos de acuerdo con el ordenamiento jurídico y no como correa de transmisión de los intereses de la Agencia Tributaria.

Por lo demás (y a salvo alguna referencia con la que la AEDAF no puede estar de acuerdo, como la relativa a que “no se ha aprovechado suficientemente el potencial de investigación y estudio sobre materias fiscales del Instituto de Estudios Fiscales”) el Borrador se limita a proponer una mejor coordinación con la Abogacía del Estado y con la Fiscalía y autoridad judicial.

En relación con los Abogados del Estado se pretende una intervención más activa de éstos, sobre todo en los “expedientes de mayor complejidad para colaborar en la apreciación de los hechos presuntamente constitutivos de delito”, promoviendo una actuación de los Abogados del Estado que parece ir mucho más allá de la que es propia de su condición de representantes de una de las partes en el proceso, por mucho que sea una parte que defiende intereses generales. Como también llama la atención la pretensión de generalizar las medidas cautelares, que en este punto se ponen de manifiesto en la recomendación de que se adopten “para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito”. Es verdad que, si tenemos en cuenta el contenido de la Disposición Adicional Décima de la LGT de 2003, según la cual “en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio” ninguna tacha de ilegalidad cabría hacer a esta adopción anticipada de medidas cautelares, que por otra parte encuentra amparo en el art. 81,7 de la LGT de 2003. Este precepto contempla una medida unilateral de la Administración, destinada al aseguramiento de la responsabilidad civil ante la eventual condena en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Y aunque hoy se asume a nivel doctrinal y jurisprudencial que es la jurisdicción penal la que determina el daño causado en los procesos por delito contra la Hacienda Pública (salvo alguna sentencia en contra como la de la AP de Barcelona de 25 de julio de 1988), fijando la responsabilidad civil y también se admite que el tribunal, con su sentencia, otorga a la Administración un nuevo título jurídico para exigir la deuda, creemos que hace falta replantearse la procedencia de la condena de responsabilidad civil a favor de la Administración. No tiene sentido, por ejemplo, que vía responsabilidad civil se pueda condenar al pago de una deuda tributaria prescrita – así, sentencia del TS de 6 de noviembre de 2000 (*Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre 2000) – o exigir el importe del tributo de una sociedad a los administradores, por ser éstos los penalmente responsables – así sentencia del TS de 9 de febrero de 1991, *Aranzadi* 5210 –.

Como se sabe, la justificación de la responsabilidad civil no es otra que dotar al perjudicado por un delito de un título judicial susceptible de ejecución, evitándole tener que acudir a otro juez para obtener la reintegración de su derecho. Pero el perjudicado puede disponer de la acción civil mediante renuncia o reservársela para ejercitarla después de terminado el juicio criminal (art. 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). En relación con la Hacienda Pública, no tiene sentido ni la provisión de un título específico, que la Hacienda Pública siempre conserva en virtud de sus potestades de autotutela, ni la posible renuncia a la “acción civil” por parte de la Administración Tributaria que colisionaría con la “indisponibilidad del crédito tributario”. Por eso, cualquier medida tendente a profundizar en la condena civil a favor de la Administración en procesos penales por delito fiscal no puede ser bien vista por la AEDAF.

En lo demás, el Borrador tampoco aporta novedades de gran relieve. Incluso, al referirse a la “potenciación de los órganos de participación de las Comunidades y Ciudades



Autónomas en la Agencia Tributaria" hace referencia a algo que ya forma parte del Programa del nuevo sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002 y que se contempla en el Título IV de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre sobre Sistema Financiero Autonómico.

### **9.1. Coordinación con la fiscalía y las fuerzas de seguridad. El proyecto de policía fiscal**

Respecto a la coordinación con la fiscalía y los órganos judiciales, pocos resultados caben esperar del Plan de Prevención del Fraude si la única propuesta sería es la de que hay hacer proposiciones al Ministerio de Justicia, al Consejo General del Poder Judicial y a la Fiscalía General para el establecimiento de cauces de interlocución permanentes para lograr la "concienciación de la gravedad de los delitos contra la Hacienda Pública, de contrabando, de blanqueo de capitales y otros...". Concienciación que hay que presumir en los miembros de la carrera judicial y fiscal. Quizás el Plan debería apostar por la *formación* de los jueces y fiscales en Derecho Tributario más que por la *concienciación*. Es un tema sobre el que el contenido del Plan no insiste lo suficiente, a pesar de que sí hay unas genéricas referencias en los Borradores 59 y 83.

Y por otro lado, cuando se trata de colaborar en la persecución de delitos, ni siquiera cabe plantear una colaboración más intensa de los cuerpos inspectores con los jueces y fiscales que no podrán actuar como genuinos investigadores penales, teniendo en cuenta la dispersa y confusa normativa que regula la policía judicial en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, Ley Orgánica del Poder Judicial, Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, y el RD 769/1987 de 19 de junio, sobre Policía Judicial, modificado por RD 54/2002 de 18 de enero. La cuestión es especialmente importante en relación con los funcionarios adscritos al Servicio de Vigilancia Aduanera que carecen de facultades para actuar de oficio en investigaciones de fraude fiscal, salvo la investigación y persecución de infracciones administrativas de contrabando, por no ser una auténtica *policía fiscal*. Lo que supone que se pueda cuestionar muy seriamente la legalidad de la práctica de las Delegaciones de Hacienda de solicitar a Vigilancia Aduanera servicios cada vez más parecidos a los de una policía fiscal, al amparo de la resolución del Director de la AEAT de 23 de enero de 2003, como vigilancia de locales y establecimientos, localización de bienes o activos empresariales o investigación de personas que están siendo objeto de una actuación inspectora.

Por eso sorprende que, al final, el Borrador del Plan no recoja la previsión de una policía fiscal. De hecho, la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado viene demandando la creación de una auténtica policía fiscal, aunque manifestándose indiferente acerca de la cuestión, crucial para la AEDAF, de si dicha policía "la deben formar funcionarios civiles de vigilancia aduanera con una especialización o algún cuerpo de seguridad del Estado, dependiendo de Hacienda" (Declaraciones de d. José María Peláez Martos, Presidente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado a *Cinco Días* de 3 de enero de 2005).

La idea de crear una policía fiscal ya figuraba en un Informe publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1994, en el que se proponía un esfuerzo para “adaptar los métodos de trabajo de la Inspección tributaria” y en esa adaptación se debería considerar la integración de medios auxiliares específicos y suficientes para la realización de investigaciones “con técnicas policiales”. En el fondo late la idea de que las técnicas y los medios operativos habitualmente empleados por la Inspección no son suficientes frente a determinadas formas de fraude, y que es necesario crear unidades de investigación que empleen técnicas policiales, ya que la inspección es pericial y documental y está sujeta a plazos.

Por lo que ha trascendido hasta ahora a la opinión pública, la Secretaría de Estado de Hacienda maneja un documento fechado el 4 de noviembre de 2004, de un cuerpo adscrito a la Agencia Tributaria y dependiente, por tanto, del Ministerio de Economía y Hacienda y con competencias sobre la “investigación penal de los delitos fiscales, de contrabando, de blanqueo de capitales, alzamiento de bienes y falsedades documentales”, de modo similar a la italiana *Guardia di Finanza*, regulada en la Ley 189, de 23 de abril de 1959 y reestructurada por el Decreto del Presidente de la República número 34, de 29 de enero de 1999.

En principio, la AEDAF no es partidaria de la creación de este cuerpo policial. Si se trata de una cuestión de utilizar medios de investigación policial y creación de unidades especializadas, entendemos que un servicio de estas características debe estar al mando de las Fuerzas de Seguridad, por la que la cuestión puede solucionarse con un convenio de amplio alcance con el Ministerio del Interior; como propone el Borrador del Plan. Sin embargo, creemos que la cuestión de la policía fiscal es lo suficientemente importante como para haber sido incluida en el Borrador; al menos para, de esta manera, fomentar el oportuno debate.

## **10. El control del cambio de residencia**

Al margen de los cambios de residencia para generar supuestos de residencia ficticia en Estados y Territorios de baja tributación, el Borrador también hace referencia a los cambios de residencia dentro del territorio nacional.

Estos cambios de residencia están teniendo importancia en relación con los Impuestos Cedidos, en especial, con el Impuesto sobre el Patrimonio y con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre todo desde que el sistema de financiación implantado a partir del 1 de enero de 1997 estableciese la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas respecto a los Impuestos cedidos. Así, el criterio de la residencia se encuentra en el Título I, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y, por tanto, según la Disposición Adicional Novena, Dos, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Actualmente, la residencia habitual de las personas físicas en una Comunidad Autónoma se contiene en el art. 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

A juicio de la AEDAF, los instrumentos normativos destinados a evitar cambios de residencia guiados exclusivamente por motivaciones de ahorro fiscal son suficientes. No sólo se determina, en relación con tributos especialmente proclives al cambio de residencia como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sobre todo teniendo en cuenta medidas como la adoptada por la Comunidad Autónoma de Cantabria, en su Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, tendente a eximir de "facto" las transmisiones sucesorias contenidas en los Grupos I y II), la exigencia de permanencia los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, para que se aplique la normativa de una Comunidad Autónoma (art. 24,5 de la Ley 21/2001) sino que se prevén otras medidas, algunas de dudosa admisibilidad. Nos referimos a la presunción que establece el art. 10, Tres, 2 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, incorporada al art. 20, 4 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, relativa a aquellos casos en que el cambio de residencia del sujeto pasivo no tiene efectos fiscales en el IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque nos hallamos ante una norma antielusoria, la misma, por su deficiente redacción técnica, puede provocar un tratamiento diferente del residente que haya incurrido en los supuestos previstos en la misma (cambio de residencia con un incremento de, al menos, un 50 % en su base imponible respecto a la del año anterior; que la tributación efectiva en la nueva Comunidad Autónoma sea inferior y que al año siguiente al de ese incremento de base superior al 50 %, y habiendo permaneciendo en la nueva Comunidad Autónoma menos de tres años, el sujeto regrese a la Comunidad de su primitiva residencia) frente al que no habiendo realizado estas previsiones, es considerado residente de la Comunidad Autónoma en la que se encuentra efectivamente.

Estos instrumentos son suficientes, y la cuestión de su aplicabilidad es una exclusiva cuestión de prueba. Añadir otros podría perturbar la libre elección de residencia, a pesar de la restrictiva interpretación que de la misma ha hecho el Tribunal Constitucional en su sentencia 8/1986, de 21 de enero – FJ 3º -. Y mucho menos se puede afrontar el derecho al libre cambio de residencia con una flexibilización del régimen de las notificaciones cuando dicho cambio no se comunique, sobre todo porque la Administración cuenta con mecanismos para localizar al contribuyente a través de datos no estrictamente fiscales.

### **11. Tramas organizadas en relación con el IVA. Especial referencia a las operaciones intracomunitarias**

El Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude se manifiesta especialmente sensible a los fraudes que se pueden dar en el ámbito de los IVA, con especial en referencia al régimen de las operaciones intracomunitarias. Se describen con todo lujo de detalles, las operaciones denominadas *fraudes carrusel* en las que una empresa fantasma adquiere bienes procedentes de una entrega intracomunitaria y los transmite, sin declarar la adquisición intracomunitaria ni ingresar el IVA correspondiente a la repercusión por la entrega interna, para luego desaparecer. El Borrador hace mención a los sectores económicos en los que se han dado este tipo de fraudes con más habitualidad y propone una serie de medidas.

No obstante, el Borrador no pone el dedo en la llaga de cuál es el origen del problema; el régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea. Así, el Plan *Cockfield*, propuesto en 1989 como vía para avanzar hacia el *sistema definitivo*, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. Nada más lejos de la realidad. Por el contrario, la evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude. Recordemos que una de las consecuencias del sistema *transitorio* es que se mantiene el principio de tributación en destino, si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados, a través de ese suceso de las importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias. Y como ha señalado en cierta ocasión el profesor FALCÓN Y TELLA, R., “definir las importaciones entre Estados miembros -ahora llamadas *adquisiciones intracomunitarias* y limitadas a las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales (pues en el régimen de viajeros se ha pasado ya al sistema definitivo)- prescindiendo de la frontera constituye un reto a la imaginación” (¿Quién paga los platos rotos del mercado único?, *Quincena Fiscal*, nº 18, 1996, pag. 2). La consecuencia inmediata es que los Estados miembros se ven incapaces de ejercer un control eficaz sobre dichas operaciones intracomunitarias. De manera que cabe afirmar que, en tanto no se avance al sistema definitivo de IVA en origen, no hay perspectivas de disipar este *escenario de fraude*. Ante las dificultades actuales para avanzar hacia un sistema de IVA en origen, muchos países, y España no es una excepción, están reaccionando de manera desproporcionada, exigiendo incomprensibles obligaciones formales. La consecuencia es clara: el fraude no se combate mientras que, por el contrario, se aumenta la presión fiscal indirecta de todos los operadores económicos.

Pues bien; esa es la línea en que parece quiere moverse el Borrador del Plan de Prevención del Fraude; ni una palabra de las verdaderas causas del problema; la imposibilidad de los Estados de la Unión Europea, por culpa sobre todo de las exigencias de unanimidad, de acordar un sistema de IVA en origen, más acorde con el escenario de un mercado interior único. Y una reacción traducida en un aumento de las obligaciones formales y con la implantación de un régimen de evaluación del control de riesgo de los obligados tributarios, sin que se fijen ni cuáles son los criterios para evaluar tal riesgo ni qué procedimientos se van a seguir para ello. Parece que se pretende trasladar al ordenamiento español, de esta manera, una figura como la evaluación de riesgos, que está presente en el ordenamiento norteamericano, pero en el cual tiene como fundamento las infracciones cometidas, y no, como ocurre con la propuesta del Borrador del Plan de Prevención del Fraude, meras sospechas o indicios.

A esas sospechas se ligan ciertas medidas que constituyen auténticas cuasi-sanciones o sanciones impropias. En la doctrina tributaria moderna son consideradas sanciones impropias o atípicas aquellas que producen consecuencias negativas al contribuyente por colocarlo en una posición de desventaja. La teoría de las *sanciones impropias* ha sido objeto de difusión en la doctrina italiana (SANMARTINO, D'ALESSANDRO, FANTOZZI, FEDELE) donde se las definió como consecuencias negativas o desventajas que siguen a la comisión de un ilícito tributario o a la infracción de la norma y que pueden derivar, especialmente, de la violación de deberes formales. La admisión de sanciones impropias siempre ha sido cuestionada, aunque se ha admitido si se vincula a una infracción o a un incumplimiento de la norma. Lo que resulta inaceptable es preverlas en relación con simples sospechas o indicios; en tal caso se convierten en una suerte de medidas de seguridad, que la AEDAF no sabe si se contemplaría en una supuesta *ley de peligrosidad fiscal*. En este marco, el Borrador hace referencia a sujetos presumiblemente *peligrosos*:

- Personas físicas que han venido actuando como socios, administradores, representantes o testaferros de empresas.
- Titulares de las direcciones y nidos de sociedades en los que se han domiciliado esas empresas o las cuentas bancarias que emplean.
- Entidades dedicadas a la creación de sociedades (nidos de sociedades).
- Empresas de transporte habitualmente utilizadas y transportistas y consignatarios de las mercancías.
- Sociedades en las que participen o hayan sido adquiridas por deudores que puedan estar disfrutando de su patrimonio mediante sociedades patrimoniales que mantienen fuera del alcance de los órganos de recaudación.
- Operadores que acceden por primera vez al mercado.
- Operadores económicos que desarrollan su actividad en los sectores en los que habitualmente operan tramas de fraude organizadas.

Pero este afán de estigmatización tiene su expresión más palmaria en las numerosas referencias que a lo largo del Borrador del Plan se hacen a la necesidad de crear censos de contribuyentes que se consideran "presuntos defraudadores". Ejemplos de registros de defraudadores potenciales contenidos en el Borrador serían:

- Contribuyentes con perfil de riesgo que acceden al ROI (borrador 71 y 79).
- Censos de personas y entidades no residentes con inmuebles en España (borrador 108).
- Censos de contribuyentes que utilicen negocios anómalos en operaciones de ámbito internacional (borrador 126).
- Base de datos en IVA respecto a criterios de riesgo (borrador 32).

- Las medidas específicas respecto a empresarios y profesionales renunciando o excluidos de los sistemas de tributación objetiva (borrador 137 y 138).
- Seguimiento de los contribuyentes inspeccionados (borrador 143).
- Censo de grupos económicos que no forman grupos de sociedades (borrador 152).
- En recaudación, censo de contribuyentes de riesgo (borrador 166).

En numerosos casos se trata de perfiles de riesgo que quedan a criterio de la AEAT, y muchas veces vendrán concretados por la aplicación de una utilidad informática. En ningún caso parecen muy respetuosos con el principio de presunción de inocencia trasladable a los procedimientos de aplicación de medidas cuasi-sancionatorias o de sanciones impropias. El haber cometido una infracción en algún momento ya se toma en cuenta como agravante de reincidencia en la imposición de sanciones o penas, y debe existir un fichero de datos para tomar estos datos, pero no puede identificarse esta situación con la de aquellos, que, por ejemplo, utilizan legítimas opciones fiscales como la renuncia al sistema de estimación objetiva o crean grupos económicos, particularmente en ámbitos familiares. Se trata de comportamientos lícitos, respecto a los que, hasta que no se pueda probar lo contrario, no deben ser perseguidos por la Inspección tributaria. Esa presunción de fraude no encaja bien con su admisión por el ordenamiento jurídico, sobre todo cuando de la misma se derivan consecuencias que pueden suponer un tratamiento desigual. El Borrador prevé intensificar las visitas inspectoras a los contribuyentes con perfil de riesgo o la denegación del acceso al Registro de Operadores (la medida consistente en la baja provisional en el Registro es claramente desproporcionada) por lo que una incorrecta definición de los perfiles de riesgo puede conllevar un tratamiento discriminatorio.

En resumen, y al margen de que se estén fijando perfiles de riesgo por meras sospechas, la calificación como “de riesgo” afectaría a sectores económicos completos en los que la incidencia de las medidas sería especialmente perjudicial, sectores en los que la sujeción a deberes formales especiales, comprobaciones e investigación automáticas, medidas cautelares diferentes, plazos dilatados en obtener devoluciones, etc., se dejaría sentir como un coste añadido no claramente justificable. Aunque el uso que se pudiera hacer de las facultades administrativas respecto a estos sectores fuese limitado, no dejaría de conformar un régimen especial agravado que resultaría contrario a los principios de buena fe en las relaciones entre contribuyentes y Administración y de limitación de costes indirectos que se han proclamado en nuestro ordenamiento como valores informadores de la gestión y aplicación de los tributos.

Respecto a estos sectores *sospechosos*, las medidas cuasi-sancionatorias contempladas en el Borrador del Plan de Prevención del Fraude serían:

- Bajas cautelares de defraudadores en determinados supuestos en los que concurren indicios de posible fraude.

- Limitación del acceso y exclusión del Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos de aquellos sujetos pasivos solicitantes de devoluciones, cuando se detecte que se generan como consecuencia de la existencia de un *fraude carrusel*.
- Estudio de la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad conjunta a los distintos eslabones de la cadena de fraude carrusel.
- Estudio de la modificación, con la Dirección General de Tributos, del artículo 87 de la Ley del IVA para incluir en nuestro ordenamiento, a semejanza de lo que ya han realizado otros Estados Miembros de la UE, un supuesto de responsabilidad conjunta para los adquirentes de bienes a empresas involucradas en tramas organizadas.
- Evaluación de posibles modificaciones normativas tendentes a asegurar que no se practican devoluciones tributarias a aquellos contribuyentes en cuya cadena de aprovisionamientos-ventas se ha identificado la actuación de una trama de defraudación de IVA (conversión en cantidades a compensar; mayor exigencia de garantías, etc.).
- Aprobación de una instrucción sobre la exigencia de garantías cuando se soliciten devoluciones por operadores económicos de alguna manera relacionados con tramas.

Muy posiblemente el ordenamiento vigente se muestre incompleto a la hora de perseguir el fraude en este tipo de operaciones intracomunitarias y sea preciso modificarlo en algunos aspectos, pero no debe olvidarse que el establecimiento de un régimen de desconfianza, de entorpecimiento de actividades, de responsabilización generalizada de terceros, de encarecimiento financiero de las operaciones intracomunitarias, etc... debe valorarse en sus posibles efectos antes de ser diseñado. Y en algunos casos, como veremos más adelante, las medidas propuestas son claramente reprobables; sería el caso de las propuestas de nuevos supuestos de responsabilidad.

## 12. Fraude inmobiliario

Es voluntad del Borrador del Plan de Prevención del fraude diseñar un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles. Como avance, el Borrador incluye más de cincuenta medidas de lo más variado; la obligación de consignar en la escritura el medio de pago, un seguimiento de las promociones (que incluirá a compradores y promotores), la obligatoriedad de la inclusión de la referencia catastral en todos los contratos así como de la inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados, y una planificación integral de control desde la recalificación del suelo así como la búsqueda de nuevas fuentes de información.

Nadie niega que lo que el Borrador denomina sector inmobiliario, es, a día de hoy, una de las mayores fuentes de incumplimientos, fraudes y simulaciones, aunque sólo sea por la importancia del mismo en el conjunto de la economía y por el ingente volumen de contratación que el *boom* inmobiliario ha propiciado en los últimos años. El Borrador viene

expresar el fracaso de las diversas medidas que se han venido adoptando para controlar este tipo de fraudes. Empezando por el régimen jurídico de la referencia catastral cuya aplicabilidad se trata ahora de extender. Por otro lado, las medidas legislativas que se han venido adoptando para frenar la práctica de consignar en los documentos que reflejan transmisiones de inmuebles precios diferentes de los reales tampoco han sido muy afortunadas. Conviene recordar la malhadada Disposición Adicional Cuarta, declarada inconstitucional por la sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio, por constituir una presunción absoluta vulneradora del principio de capacidad económica. De ahí que las medidas propuestas contenidas en el Borrador giren en torno a una mayor disposición de información, lo que se traduce en un aumento exponencial de las obligaciones formales, al límite de las exigencias de proporcionalidad y reducción de costes indirectos.

Por nuestra parte, vamos a centrar nuestra atención en dos tipos de medidas propuestas; las que se refieren a un aumento de la información disponible por la Administración y la que, en concreto, afecta a la obligación de inscribir en el Registro de la Propiedad los documentos privados y los medios de pago.

### **12.1. La Información. ¿Más información o uso eficiente de la información ya disponible?**

Con respecto a lo señalado en el ámbito de la obtención de información, reiteramos nuestra opinión de coordinar no sólo la información de la que dispone el Catastro sino toda la información disponible por las distintas Administraciones Públicas.

Uno de los puntos a los que dedica mayor atención el Borrador de Plan es a la obtención de información por parte de los órganos de la Administración, bien a través de los propios contribuyentes, de otras Administraciones o de terceros.

En el borrador 40 se señala que entre las medidas necesarias se encuentra la elaboración de un inventario que recopile toda la información de relevancia tributaria de la que dispone la AEAT, permitiendo que accedan todos los órganos interesados a la misma. De otro lado, en el borrador 72 se indica que “en la Agencia Tributaria se está obteniendo gran cantidad de información de gran utilidad para la prevención del fraude que debe emplearse sistemáticamente a la detección del fraude”, aspecto en el que se incide respecto al tratamiento de la información en el borrador 74. O lo que es lo mismo, se reconoce que la información ya existe, ya está en poder de la Administración Tributaria y sólo basta que se utilice con los fines de prevención y erradicación del fraude que propugna el Borrador de Plan.

El ejemplo más claro de esta pretensión es el tratamiento que se hace en el Borrador del Plan respecto a la actividad de promoción inmobiliaria. En este ámbito se señala que no existe control efectivo sobre las transmisiones de inmuebles de primera adquisición, particularmente en los casos de pagos en metálico. Se propone tanto establecer una obligación de información para los obligados tributarios de los cobros efectuados en metálico por encima de determinado importe, bien haciendo constar en las escrituras públicas el medio de pago utilizado, o incluso la exigencia del uso de la referencia catastral en los contratos de suministro.



También en este mismo ámbito se ha puesto de manifiesto (Borrador 99) que la información se encuentra fraccionada en Ayuntamientos, Comunidades Autónomas, Catastro, Registro de la Propiedad, agentes urbanizadores o entidades beneficiarias de la expropiación, proponiendo la creación de un sistema normalizado de captación de información.

Y finalmente se hace mención a la necesidad de controlar aspectos tales como la reinversión en vivienda habitual o los préstamos entre particulares sin intervención de entidades financieras (borradores 111 y 112).

A juicio de la AEDAF, las mismas expresiones recogidas en el Borrador del Plan permiten entender que el problema del fraude inmobiliario no se puede vincular a la ausencia de información. A nuestro modo de ver, la problemática deriva del inadecuado tratamiento que se hace de la información que poseen las distintas Administraciones y la falta de intercambio entre ellas. No es posible pensar que las Administraciones locales no tienen noticia de las actividades inmobiliarias cuando han concedido las autorizaciones para realizar las distintas fases urbanísticas y las correspondientes licencias de obras, o una vez concluido el inmueble, la licencia de habitabilidad, las tasas por recogida de residuos sólidos urbanos o de abastecimiento de aguas; no es posible afirmar que la Agencia Tributaria no conoce a quiénes adquieren las viviendas y locales construidos cuando se obtienen los datos de las entidades financieras respecto a los préstamos concedidos o a través de las subvenciones públicas a la adquisición de la primera vivienda habitual, o se está practicando en las autoliquidaciones de IRPF las deducciones vinculadas a estas actividades. Y qué decir de las viviendas desocupadas, un problema tradicional en nuestro ordenamiento y que nunca ha sido enfrentado con medidas legislativas acertadas o intensas. Es más económico fiscalmente hablando ser propietario de una vivienda vacía que tributar por las rentas que la misma genera en el mercado del arrendamiento. También la información sobre el estado de desocupación de la vivienda es relativamente fácil de conocer a través, por ejemplo del consumo de suministros, a los que tienen sencillo acceso los Ayuntamientos.

No existe falta de información, por tanto, sino todo lo más, un tratamiento inadecuado de la misma, lo que no se solventa con medidas como la extensión del uso de la referencia catastral. El Borrador, como indicamos, confirma el fracaso de la referencia como medio de control, a pesar de que la normativa vigente ya contempla su uso extendido. De hecho, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en su artículo 50, ya regulaba con extremada amplitud la obligación de consignación de la referencia catastral en documentos públicos, documentos privados sobre bienes inmuebles, contratos de arrendamiento y documentos que pongan de manifiesto cualquier alteración de orden físico, jurídico o económico en relación con inmuebles. A pesar de esta obligación general de consignación, el grado de incumplimiento era alto; en los documentos públicos la práctica notarial consistía en una mera advertencia a los comparecientes y en la posibilidad de una futura incorporación de la referencia en folio adicional, si la misma no se aportaba inicialmente. A ello había que unir la interpretación dada por la DGRN mediante Instrucción de 26 de marzo de 1999, del régimen transitorio del RD 1867/1998, de 4 de septiembre y que suponía que los Notarios y Registradores de la Propiedad con-

siderarían suficiente a los efectos de la constancia documental y registral de la referencia catastral aquellas certificaciones descriptivas y gráficas expedidas en los formatos disponibles en la Dirección General del Catastro, aunque no figurasen en las mismas los nombres de los propietarios colindantes, *siempre que no existan dudas de que la referencia catastral se corresponde con la identidad de la finca, siguiendo los criterios previamente señalados.*

Frente a ello, la única solución que se le ocurre al Borrador es extender el uso de la referencia catastral y ampliar la carga de su aportación por parte de los obligados tributarios, ignorando lo que está ocurriendo en la realidad en relación, por ejemplo, con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y que aconsejaría un procedimiento automático de actualización de los datos del catastro. Así, son frecuentes situaciones en las cuales se presenta la documentación en el Catastro para el alta de la nueva construcción y el valor catastral se acaba comunicando cuando está próxima a consumarse la prescripción del impuesto, junto con la obligación de abonar los cuatro últimos recibos del IBI. Por eso creemos que, con los actuales medios tecnológicos, se debe avanzar hacia una actualización automática de los padrones y registros y no sobrecargar de obligaciones formales al contribuyente. No es posible admitir que se exija utilizar la referencia catastral en toda actuación de los propietarios, incluso en la prestación de servicios vinculados a la vivienda. No es de recibo que los padrones no se actualicen automáticamente una vez que se tiene constancia de que se ha producido la transmisión: ¿Hay mayor garantía de conocer el cambio de titularidad si se establece la obligación de comunicar el alta al nuevo titular, la baja al anterior titular, el control de la operación a Notarios y Registradores? ¿Qué utilidad tiene recibir por cuadruplicado esta información? Hoy en día, las Notarías y los Registros de la Propiedad están perfectamente informatizados; a nuestro parecer, resulta más útil que sólo estos agentes comuniquen vía telemática esta información y sólo una vez. De forma más inmediata, que sea el Notario el que realice esta comunicación.

Otro punto que no podemos olvidar es que son tres las Administraciones territoriales las que aplican tributos relacionados con la propiedad inmobiliaria: estatal, autonómica y local. La obtención de información por cada una de las Administraciones supone un enorme esfuerzo, que además se realiza triplicadamente. Sería mucho más efectivo que sólo una de las Administraciones gestionase dicha información, facilitándolo a las demás que tendrían acceso telemático e inmediato a la misma. Y ello supondría al mismo tiempo que la información sería idéntica, evitando la perplejidad del obligado tributario que en numerosos casos se encuentra con divergencias importantes en los datos que se le comunican desde una Administración u otra, cuando cree haber cumplido diligentemente sus obligaciones de información, dirigiéndose, por ejemplo, al Catastro Inmobiliario.

La eficiencia puede mejorarse, entonces, solicitando la misma información una sola vez, y ello en una doble dirección: tanto en lo que se refiere a los obligados tributarios que deben facilitarla, cuanto las Administraciones Públicas que la solicitan.

Por tanto, lo que se debe evitar es que los propios órganos de la Agencia Tributaria estén saturados de información frecuentemente obtenida de modo duplicado o triplicado, de

forma que la gestión de datos se convierte en inviable. Debe crearse una base de datos en la que el dato figure una sola vez y que sea accesible a todos. Una vez que se tiene esta información, sólo en el momento en el que se inicie una actividad comprobadora o investigadora será procedente que, para el caso concreto objeto de comprobación se confirme la realidad de la información inicial a través de datos que aporte el mismo inspeccionado o terceros que guarden relación con la operación. El exceso de datos *ab initio* no garantiza mejores resultados, sobre todo porque van a ser coincidentes. Realizada una comprobación por uno de las Administraciones territoriales, la información deberá incorporarse también a dicha base de datos, lo que evita reiteraciones en las posteriores comprobaciones que respecto a otros impuestos realicen las Administraciones interesadas, así como aligerar los deberes de los obligados tributarios implicados, que no deberán volver a facilitar la información que ya han comunicado previamente.

En suma, no se trata de obtener más información, pues está probado que una de las claves de la ineficiencia es la "saturación de información". De lo que se trata es de optimizar la información disponible. Así, como ejemplo y en relación con el Epígrafe 4.1., donde se prevé la forma de articular la Inspección vertical y el seguimiento de promociones desde el inicio a través de un Plan Integral del Sector Inmobiliario, la AEDAF estaría de acuerdo mientras de lo que se trate sea de reordenar las actuaciones que en la actualidad se planifican de un modo disperso y no suponga la creación de nuevas obligaciones a cargo de los operadores económicos.

### **12.2. Inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados**

La previsión de que accedan al Registro de la Propiedad todos los documentos privados y los pagos anticipados demuestra una gran ingenuidad y un alejamiento de la realidad. Conviene recordar que el documento privado es un cauce legítimo de adquisición de la propiedad, y en las adquisiciones "sobre plano" es habitual que se utilice esta práctica. Y es cierto también que en este tipo de documentos un control exhaustivo es imposible y no se soluciona a través de reformas normativas que no deben realizarse desde el Derecho Tributario. Así, podemos afirmar que no existe ningún incentivo para los promotores inmobiliarios en sentido amplio que les convierta en cooperadores de la Administración Tributaria, facilitando datos en las operaciones reflejadas en documento privado. Y lo mismo ocurre con los compradores-vendedores intermedios, que una vez que ocultan la operación evitan el pago de las correspondientes plusvalías sin que se haya producido la entrega de la vivienda y por tanto la elevación a escritura pública del documento que acredita su titularidad. Este tipo de operaciones no se controlan mediante la información que se señala en el Borrador del Plan; ni Notarios, ni Registradores, ni los promotores inmobiliarios tienen que conocer de estas operaciones cuya intención es la de permanecer ocultas.

Por eso resulta especialmente incomprensible la referencia a los documentos privados y a su necesaria localización e incorporación registral; si el documento privado ha sido liquidado ya hay una constancia oficial del mismo. Si no ha sido liquidado y la ley obliga a exhi-

birlo o, como es el caso previsto en el Borrador, a incorporarlo a un Registro público, quienes quieran engañar al Fisco podrán redactar un documento privado a propósito y con la fecha que estimen más conveniente. Al margen de esta evidencia en clave puramente pragmática, desde la perspectiva de la técnica jurídica, esta incorporación registral de documentos privados rompe la tradición de nuestro sistema de publicidad registral.

Aunque resulte una obviedad recordarlo, el Registro sirve a la llamada fe pública registral y a la seguridad jurídica de las transacciones. La fe pública tiene varias funciones que han sido resaltadas por la doctrina civil (véase, por todos DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1983, vol II). En relación con el titular inscrito, el Registro presume la exactitud de las titularidades (art. 38 de la Ley Hipotecaria), que puede ser interpretada como una presunción de buena fe (*Fundamentos...* op. cit. pag. 360) lo que permite una especial legitimación procesal que habilita al titular registral a ejercitar ante los tribunales las acciones derivadas del derecho inscrito, entre ellas las acciones reales registrales. Respecto a terceros, la eficacia de la publicidad registral se materializa en la creación de la figura jurídica del tercero registral, definido en el art. 34 de la Ley Hipotecaria y que es el verdadero destinatario de la fe pública registral (*Fundamentos...* op. cit. pags. 371 a 373). Por tanto; el Registro de la Propiedad no es un Registro Fiscal, aun cuando se admite el efecto de *cierre registral* cuando no se acredite el pago de ciertos tributos. Cierre que por otra parte, a juicio de la AEDAF tiene difícil encaje constitucional. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional, cuando se pronunció sobre esta cuestión, en la sentencia 141/1988, de 12 de julio, sólo declaró incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, la prohibición de acceso a los tribunales de documentos respecto a los que no se haya acreditado el pago del tributo – en relación con el artículo 57, I del TR del ITPAJD – pero no ha señalado nada respecto al bloqueo del acceso de esos mismos documentos a oficinas y registros públicos. Todo lo más, recientemente ha manifestado que la privación de ejecutividad de las letras de cambio defectuosamente timbradas no afecta a la tutela judicial efectiva en cuanto no impide por completo el acceso a la jurisdicción (sentencia del Tribunal Constitucional 133/2004, de 22 de julio). Pero si se impidiese, por completo o de forma sustancial, el acceso a una oficina pública para preconstituir una prueba como la publicidad registral (la utilización de medios de prueba es parte fundamental del derecho a la tutela judicial efectiva, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 52/1989, de 14 de marzo) se estaría limitando un derecho fundamental sin que exista certeza de que los fines perseguidos con esta limitación se vayan a conseguir o que no pudieran conseguirse con otras medidas menos restrictivas.

Si este “cierre” del Registro por motivos fiscales resulta dudosamente constitucional, mucho más criticable resulta desvirtuar el vigente sistema de publicidad registral por motivos exclusivamente fiscales y utilizar el acceso al Registro de la Propiedad, con una clara función en nuestro ordenamiento, con una finalidad de control fiscal. Así, proponer la obligatoria inscripción registral los documentos privados y los pagos anticipados supone ignorar que en nuestro sistema registral, como dice DIEZ PICAZO, “no existe en puridad un deber jurídico de llevar a cabo la inscripción ni ésta es, por lo general, como ya sabemos,

obligatoria" (*Fundamentos*, pag. 371). Ahora bien, el titular del derecho real tiene la carga de inscribir porque no hacerlo le puede deparar consecuencias perjudiciales para él. Sobre todo teniendo en cuenta lo que dice el art. 32 de la Ley Hipotecaria: "los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros". Por tanto, la no inscripción conlleva una *sanción impropia* entendida en los términos expuestos. Pero la no inscripción no se liga a una sanción directa y, por tanto, no existe una obligación coactiva de inscribir. Preverla rompe, por motivos estrictamente tributarios, los tradicionales esquemas de nuestra fe pública registral. Y sobre todo prever esta obligación respecto a documentos privados, porque según la organización tradicional de nuestro Registro de la Propiedad y el Régimen de los títulos, actos o negocios inscribibles, no contempla esta posibilidad. Al referirse a los medios de inmatriculación, el art. 199 LH establece que el acceso al Registro sólo se conseguirá a través de expediente de dominio, certificación para inscribir del art. 206 de la Ley Hipotecaria, o título público de su adquisición, complementado, en su caso, por un acta de notoriedad. En nuestro derecho (art. 205 de la Ley Hipotecaria), por tanto, son inscribibles los títulos públicos otorgados por personas que acrediten de modo fehaciente haber adquirido el derecho con anterioridad a la fecha de dichos títulos. Y según el art. 298 del Reglamento Hipotecario, modificado por la Reforma aprobada por el R.D. 1867/1998, de 4 de septiembre, son títulos públicos inscribibles las escrituras públicas y las escrituras públicas de ratificación de documentos privados.

Por lo tanto, introducir por motivos estrictamente fiscales la obligación de inscripción de documentos privados como propone el Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude es desproporcionado y supone obviar toda la tradición de nuestro derecho registral.

### **12.3. Otras cuestiones. Especial referencia al control de los arrendamientos**

En el sector inmobiliario uno de los grandes problemas se encuentra en la valoración de los bienes. A este problema no se hace referencia en el Borrador del Plan que se limita a proponer una mayor solicitud de información a las Comunidades Autónomas. Los valores de los bienes son una enorme fuente de conflictividad ya que el término *valor de mercado* es un concepto jurídico indeterminado, y como tal debe tenerse en cuenta la posibilidad de que no exista coincidencia entre los declarados por el obligado tributario y el comprobado por la Administración. Baste hacer referencia a la regulación de la tasación pericial contradictoria para poder afirmar como se considera admisible por el legislador un grado de disparidad entre las valoraciones en presencia, siempre que no superen los 120.000 euros y el 10% de la liquidación.

Para evitar que se centren los esfuerzos de la Administración en la corrección de este tipo de situaciones, sería conveniente que se acudiese a sistemas de valoración que ofrezcan mayor seguridad jurídica al obligado tributario, tanto por acercarse al valor real, como por su coincidencia en su uso por las distintas Administraciones tributarias. El obligado tributario no entiende porqué se valora el mismo bien inmueble de forma distinta en el cálculo

de la ganancia patrimonial en IRPF respecto a la imposición indirecta, sea ITP, sea ISD, sólo porque la aplicación del impuesto esté atribuida a una Administración diferente. ¿Es que el bien no vale lo mismo?

Es cierto que la dicotomía estanqueidad tributaria-unidad valorativa suscita una gran polémica en la doctrina y en la jurisprudencia en la que es posible encontrar argumentos tan convincentes a favor de una como de otra. Se ha afirmado al respecto que se trata de una discusión cuya solución se vislumbra inexistente, lo que llevaría a mantener una solución diversa para cada impuesto. En cualquier caso, puede observarse una tendencia favorable a aceptar, con matices, el principio de unidad valorativa. De este modo los contribuyentes no tendrán la sensación de que la Administración es un ente voluble que modifica su criterio de acuerdo con sus conveniencias: Con ello no se pretende vincular a la Administración a un valor de forma definitiva, pero sí que las modificaciones estén debidamente motivadas y no sean inmediatas en el tiempo.

Por ello las medidas sugeridas en el borrador I 05 deben verse con cierta cautela. Si bien es positivo que se utilice la información procedente de las declaraciones de ITP, debe precisarse a qué efectos. Y de otra parte, el “uso sistemático de precios de referencia a efectos de análisis de riesgos” también debe entenderse con precauciones. Los precios de referencia han sido fuente inagotable de conflictos, al inadecuarse a la realidad en numerosas ocasiones. El valor catastral puede desempeñar un papel destacado, pero sólo en aquellos supuestos en los que esté debidamente actualizado; si bien se acusa a este valor de petrificación, y se entiende que ello opera en perjuicio de la Administración, ello no siempre es así. Deben ser tenidas en cuenta situaciones en las que el paso del tiempo haya supuesto la pérdida de valor no sólo del inmueble –por su deterioro– sino también de la zona en que se encuentra, no limitándose a aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral. Las comprobaciones de valor sólo se pueden realizar visitando el inmueble y conociendo su estado de conservación específico, su antigüedad, su ubicación geográfica, etc, como por otra parte no se cansan de repetir los tribunales superiores de justicia en esta materia.

Respecto al borrador I 12, en torno al control de los incentivos fiscales, las únicas medidas posibles han de ser el control *ex post*. El verdadero problema está en la regulación normativa de este tipo de deducciones por adquisición de vivienda habitual, que permite el acceso general a la deducción por primera vivienda, y de otra parte, no establece requisitos estrictos para gozar de la exención por reinversión. Si esta última estuviese tasada, vinculada al cumplimiento de ciertos requisitos como el traslado de residencia a otro municipio por razones de trabajo o la justificación de la necesidad de mayor superficie al tener que hacerse cargo de ascendientes, descendientes o personas con minusvalía, -al modo de las causas que suspenden el cómputo de los tres años para consolidar la condición de vivienda habitual-, no sería posible encadenar exenciones en aquellas personas que lo único que ponen de manifiesto es una mayor capacidad económica que por este cauce no resulta gravada. Y ello convertiría en menos atractivo este pequeño cauce de fraude fiscal. La información de las operaciones puede ser fácilmente disponible para la Administración,

si solicita datos adecuados en la declaración del IRPF para tener derecho a estas deducciones o exenciones.

El Borrador también hace referencia a la utilización del mecanismo de la sociedad patrimonial. Se trata, como se sabe, de una opción fiscal cuyo surgimiento normativo trae causa en la supresión de la transparencia fiscal para las sociedades de mera tenencia de bienes. A juicio de la AEDAF, resulta inconcebible que se regule la sociedad patrimonial como una sociedad en la cual más de la mitad de su activo puede estar constituido por bienes inmuebles, salvo que la misma tenga actividad económica por tener un local afecto y al menos un empleado, y que existiendo la posibilidad de optar por la fórmula de la sociedad patrimonial, se la penalice con una renta estimada cuando los inmuebles sobre pasen un determinado valor. Esta renta estimada sería una "ficción tributaria" en toda regla y vulneraría las exigencias de capacidad económica. Así, el FJ 8º, de la sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio, señaló sin lugar a equívocos que "...aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima – la lucha contra el fraude fiscal –, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia".

Un último apartado lo constituye el control de las rentas procedentes del mercado inmobiliario, a las que el Borrador hace referencia. En este sentido se menciona, por un lado, el conocimiento de la procedencia de las rentas invertidas en el mercado inmobiliario y, por otro, el problema del fraude en relación con el arrendamiento de inmuebles.

Así, las rentas que se manejan en el mercado inmobiliario y que se pretenden mantener opacas pueden tener un doble origen: bien actividades ilícitas (borradores 118 y 120), bien economía sumergida (borrador 120). El Borrador del Plan no presta atención intensa a ninguna de ellas. Las menciones al blanqueo de dinero son esporádicas, y respecto a la economía sumergida la única mención específica se refiere a las empresas asiáticas, que –sin ningún dato al respecto, eso sí– no creemos sean hoy en día las grandes inversoras en inmuebles en España. La solución al problema no es detectar aisladamente alguna de estas operaciones, sino atacar la cuestión de fondo: el origen del dinero que se utiliza en estas operaciones. Si el dinero está "limpio", el control de la operación es perfectamente viable: movimientos en las cuentas bancarias, obtención de préstamos hipotecarios, elevación a escritura pública, comunicación a los intermediarios, etc.

Queda ahora formular algunas referencias al control en el ámbito de los arrendamientos de inmuebles. Es en este ámbito donde se proyectan dos de las "ideas fuerza" que el Borrador de Plan de Prevención del Fraude, pretende transmitir; aumento de las obligaciones de información, como por ejemplo requerimientos a Notarios y Registradores sobre hipotecas constituidas en garantía de préstamos otorgados por particulares o extender el suministro periódico de entidades financieras a operaciones con no residentes así

como más “política inspectora de calle”; visitas a inmuebles y, sobre todo, locales comerciales para comprobar si están o no arrendados. Sobre el aumento desaforado de obligaciones formales ya nos hemos pronunciado desde la perspectiva de los principios de proporcionalidad y limitación de costes indirectos, como también hemos valorado positivamente la pretendida política de aumentar las comprobaciones “a pie de obra”, siempre que se asegure la contradicción, el derecho a la defensa y las garantías de los obligados tributarios. Por tanto no observamos nada destacable en este punto, salvo alguna propuesta normativa sorprendente, consistente en establecer nuevos supuestos de responsabilidad; por ejemplo responsabilidad de adquirentes de bienes de empresas incluidas en una trama o, como señala el Borrador 160, para el supuesto de utilización de entramados de sociedades, “estudio de la inclusión en la normativa de un supuesto de responsabilidad que permita, cuando se produzcan estos supuestos, exigir las deudas a las sociedades titulares de los bienes patrimoniales”.

En relación con esta última cuestión hay que destacar que existe una auténtica obsesión por ampliar la técnica de la responsabilidad, en la línea de algún supuesto polémico como el relativo a la responsabilidad de contratistas y subcontratistas, contemplado en el art. 43, f) de La LGT 2003, y al que el propio Borrador hace referencia. La AEDAF quiere recordar que para que la técnica de la responsabilidad sea admisible como garantía personal *ex lege* a favor de la Administración para el cobro de la deuda tributaria, deben darse algunos requisitos en el presupuesto de hecho de la misma. En tanto se trata de hacer responder a un sujeto de una obligación ajena, resulta lógico exigir que el responsable tenga un cierto control sobre esa obligación ajena, es decir, pueda con su comportamiento evitar la responsabilidad. Para ello tiene que existir una *relación intensa* entre el presupuesto de hecho de la obligación del responsable y el presupuesto de la obligación tributaria principal (véase GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Ed. Comares, Granada, 1997, pag. 203). Este dato se olvida con demasiada frecuencia y el Borrador incide en ese error; así los adquirentes de bienes de empresas incluidas en una trama no tienen porqué haber participado en los incumplimientos tributarios ni han podido evitarlos; sólo han podido evitar el contratar con estas empresas, pero ello no les es exigible en tanto tampoco tienen que conocer de su participación en la trama. Tampoco hay esa *relación intensa* entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que sería simplemente haber adquirido bienes a las empresas de la trama, y el hecho imponible de los tributos defraudados por éstas.

En cuanto a la responsabilidad cuando se utilicen sociedades de un grupo empresarial que carecen de elementos patrimoniales propios, se trata de un supuesto de responsabilidad similar al que regula el artículo Art. 41 último párrafo de la LGT Foral de Bizkaia. Se trata, en suma, de configurar como presupuesto de la responsabilidad la interposición societaria. Este presupuesto de responsabilidad sobra, en la medida en que el fenómeno de persona interpuesta ya se tiene en cuenta para hablar de “medios fraudulentos” y calificar una infracción tributaria como muy grave –art. 191, 4 de la LGT 2003, respecto a la conducta consistente en dejar de ingresar-. En tanto la utilización de personas interpuestas se utiliza



para agravar una conducta infractora no debe configurarse como presupuesto autónomo de la responsabilidad.

Sin embargo, el Borrador no prevé una medida cardinal para el control de los arrendamientos de viviendas. Esa no es otra que la recuperación de la deducción a favor del inquilino o arrendatario de la totalidad o parte del importe pagado anualmente en concepto de renta, de manera semejante a la deducción que se contenía en el art. 78, Tres, a) de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio. El Borrador no da el paso de proponer esta medida y se limita a insistir en instrumentos de escasa eficacia como que los arrendatarios consignen en sus declaraciones el NIF del arrendador; que en modo alguno garantiza que el inquilino se convierta en un colaborador interesado de la Administración Tributaria.

### **13. El fraude en el ámbito de las actividades económicas**

La última gran línea de actuación de las medidas propuestas se refiere al ámbito de las actividades económicas. Entre las referencias del Borrador del Plan de Prevención del fraude en relación con esta cuestión destacan sobre todo dos; el fraude en relación con los regímenes de estimación objetiva y el tratamiento de empresarios y profesionales que inician su actividad. Vamos a realizar las pertinentes menciones a ambas cuestiones por separado.

#### **13.1. Los regímenes objetivos de estimación de rentas**

El Borrador del Plan de Lucha contra el fraude insiste en lo que podemos llamar “emba-te” contra los regímenes objetivos. Las diatribas contra el régimen de estimación objetiva en IRPF ya fueron muy importantes en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 2001 donde se calificaba a este régimen para pequeños empresarios como un auténtico semillero de fraude, proponiendo su eliminación o su aplicación restringida “al mínimo posible”. En aquel momento, la AEDAF publicó un Informe sobre la Reforma del IRPF en el que decíamos: “la tensión entre una *complejidad* cada vez más consustancial con el modelo de impuesto adoptado y la necesidad de simplificar legitima a proponer que la ley se replantee el régimen de la estimación objetiva, frente a una regulación actual relegada al ámbito reglamentario, lo que permitiría abrir el debate de los regímenes objetivos o *forfetarios* como alternativa para garantizar una simplificación de la imposición sobre los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de profesionales”. Es decir, aun reconociendo las deficiencias del régimen de estimación objetiva en el IRPF, proponíamos no descartarlo *a priori* y mantener viva la reflexión sobre su utilidad. La AEDAF no se sumaba, pues, al coro de voces que exigía la supresión de la estimación objetiva.

En efecto, no hay razones para un apriorístico rechazo de los regímenes de estimación objetiva; por el contrario los mismos sirven a la generalidad tributaria, a la practicabilidad administrativa y contribuyen a simplificar un sistema complejo, en especial respecto a tributos de “incidencia masiva”. Y sus roces con las exigencias de capacidad contributiva son fácilmente superables. Así, la jurisprudencia del TC en lo concerniente al principio de capacidad económica, que ha admitido la capacidad *virtual* como manifestación de capacidad

económica constitucionalmente aceptable – sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º -, y que ha avalado expresamente, los métodos de determinación de cantidades deducibles “a tanto alzado”, proclamando que en modo alguno vulneran el principio de capacidad económica – sentencia 214/1994, de 14 de julio, FF JJ 5 y 6 –“. Al final, los cambios normativos en el nuevo IRPF se limitaron a la introducción de una variable de “compras anuales” – los sujetos con un volumen superior a los 300.000 euros quedan fuera del régimen de estimación objetiva – como complemento a la anterior situación en la cual la exclusión se basaba únicamente en el “volumen de operaciones”.

Sin embargo, resulta tradicional el rechazo a estos sistemas de determinación objetiva de la base imponible, tanto desde la doctrina científica, atendiendo a razones de principios constitucionales –en particular de la capacidad económica- como desde el punto de vista de su aplicación práctica, al entender que a través de esos mecanismos quedarían sin gravar rentas obtenidas en estas actividades económicas.

A pesar de este rechazo, la pervivencia de estos sistemas no se ha puesto en tela de juicio en ningún momento. Rechazo que resulta llamativo, pues recae sobre una economía de opción que el legislador otorga al obligado tributario sin otras condiciones que el cumplimiento de ciertos requisitos de carácter económico. Por eso extraña la perspectiva asumida por el Borrador del Plan de Prevención del Fraude respecto a la estimación objetiva en el IRPF, que conduce que nos preguntemos: ¿Por qué se debe considerar como defraudador a quien opta por una alternativa que la ley le ofrece?

Y decíamos que resulta sorprendente el tratamiento porque no se hacen apenas referencias al posible “fraude” que se puede entender existente precisamente en el ámbito de la opción legal al no tributar por las rentas realmente obtenidas sino por las rentas presuntas, que han de entenderse inferiores a los límites cuantitativos fijados por la ley. Sin embargo, en buena lógica, no puede existir fraude aquí. El único fraude posible es continuar aplicando el régimen cuando no se reúnen los requisitos para hacerlo o aplicar el régimen sin que exista actividad económica real. Pero si no existe actividad económica real el fraude no se encuentra en la utilización del régimen de estimación objetiva sino en la actividad ilícita a la que se quiere dar cobertura. Es ese ilícito el que debe perseguir el ordenamiento, evitando el blanqueo de dinero a través de esta creación artificial de empresas fantasma, y no cubriendo con el velo de la sospecha a todas las actividades que, en una opción legítima, prefieren no tributar de acuerdo con los verdaderos ingresos y gastos obtenidos sino a través de esta renta presunta, en aras a evitar mayores cargas impositivas indirectas.

Así, el Borrador del Plan de Prevención del Fraude entiende que hay fraude en circunstancias en las que lo único que se constata es que las tablas de estimación objetiva no se adecúan a la realidad económica actual. Así en las páginas 138-139 del Borrador se dice: “no parece lógico que los pequeños y medianos empresarios y profesionales en estimación directa declaren rendimientos similares e incluso inferiores a los declarados por los pequeños empresarios individuales y las microempresas en el régimen de estimación objetiva”. Sin embargo, se olvida que se trata de una economía de opción para el obligado tri-

butario, que elegirá el régimen de determinación de la base imponible que le resulte más beneficioso. En efecto, si los contribuyentes que renuncian voluntariamente al régimen de estimación objetiva terminan tributando por menores bases imponibles que las que venían declarando por los llamados módulos, la presunción que debemos aplicar es que estos contribuyentes venían tributando por una renta superior a la que realmente obtenían. Y esta razón, y no otra, es la que justifica que opten por abandonar el sistema objetivo de determinación de rentas y declarar conforme a sus ingresos y gastos reales.

De hecho en las páginas 134 y 135 del Borrador reconoce que “los controles selectivos desarrollados por los órganos inspectores se orientan prioritariamente al control de los incumplimientos de mayor gravedad y a la comprobación a grandes empresas, por lo que los pequeños y medianos empresarios o profesionales con niveles de cumplimiento bajos, pero no involucrados en tramas de fraude, pueden tener muy reducidas expectativas de ser comprobados en comparación con otros colectivos de contribuyentes”. Si ya se reconoce la escasa incidencia del fraude en este ámbito, no deben ser estos contribuyentes hacia los que se orienten los controles de fraude. Nuevamente nos encontramos ante situaciones en las que parece que la AEAT prefiere comprobar situaciones de las que ya conoce los datos que investigar aquellas ocultas, que suponen mayor esfuerzo aunque se presuma que el fraude que se pueda detectar es mucho más alto.

Nuestro rechazo al llamado programa de visitas resulta evidente. Reiteramos que lo que se debe es controlar la información que facilitan las empresas a las distintas Administraciones para conocer la actividad real de las mismas, y una vez detectado la verdadera inactividad, actuar mediante una actuación inspectora real. En otro caso el “educadoramente” denominado programa de visitas no parece más que un programa de intimidación al verdadero emprendedor.

De otra parte, de las medidas propuestas, ya hemos hecho mención a la poca eficacia que cabe atribuir al recurso a nuevas herramientas informáticas para garantizar el control de obligaciones formales como la llevanza del libro diario simplificado. Se necesita una previa actividad de formación y difusión social de los medios telemáticos que todavía no se han generalizado. Por tanto, medidas de este tipo sólo desincentivan el inicio de nuevas actividades económicas, particularmente en actividades profesionales que no exigen por sí mismas el uso de herramientas informáticas; de lo que se trata, como en tantas medidas propuestas en el Borrador, es de proponer nuevas obligaciones formales que incrementan la fiscal indirecta.

De otra parte, en lo relativo a este control informatizado de libros registros, se encuentran pequeñas contradicciones, por cuanto en algún otro momento, como en la página 40, el Borrador hace referencia a que “se observa una insuficiente implantación del procedimiento para la presentación por medios telemáticos de autoliquidaciones relativas a actividades económicas y declaraciones informativas, en particular, cuando se trata de obligados con volúmenes de operaciones que hacen presumir que cuentan con infraestructu-

ra administrativa y tecnológica suficiente para realizar este tipo de presentaciones sin ningún coste de gestión". De la literalidad de esta afirmación cabría desprender una suerte de autolimitación derivada del propio texto del Borrador; se estaría recomendando implantar la presentación por medios telemáticos sólo cuando la misma no provoque incremento de costes de gestión, pero no en otro caso.

Y también se hace patente (pág. 46) que la implantación de estos sistemas basados en programas de ayuda debe ser voluntaria, además de la necesidad de que para que este control sea eficaz se produzca una estandarización de ficheros entre los contribuyentes. Estas exigencias no deben limitarse a los contribuyentes en estimación objetiva, sino a todos los obligados tributarios que realizan actividades económicas. Y una medida de este tipo exige una modificación del Derecho Mercantil en el ámbito de la contabilidad. Si es en las grandes empresas donde hay mayores posibilidades de crear tramas de fraude, las medidas previstas deben dirigirse a éstas, teniendo en cuenta que el interés del control inmediato vía telemática es más fácil de implementar en relación con las entidades de cierta dimensión. Los mismos argumentos se pueden señalar respecto a las operaciones de diferimiento de impuestos que a pequeña escala van a tener una mínima repercusión, por los que las medidas de control previstas deben dirigirse a las grandes empresas.

En lo que se refiere al sistema de módulos, el objetivo se centrará en evitar que se utilice para emitir facturas falsas de IVA. Para ello, se está contemplando la posibilidad de establecer una retención sobre el pago de las facturas emitidas por determinados empresarios en módulos a otros empresarios o profesionales. Esta retención, cuya utilidad hay que poner en entredicho, complicará la gestión de un sistema objetivo que, por definición, debe servir para aligerar la presión fiscal indirecta, de forma que las sospechas de fraude pueden herir de muerte su finalidad como instrumento de simplificación del sistema tributario. Conviene, además, recordar el desacertado planteamiento de la renuncia a la tributación en módulos. Al igual que ocurre respecto a la renuncia de la estimación objetiva, el momento en que se abandona su aplicación se percibe por el Borrador como un indicio de intención fraudulenta y no como el ejercicio de una opción fiscal.

Por otro lado, la AEDAF está de acuerdo en la propuesta de sustitución del recargo de equivalencia por una nueva modalidad de régimen simplificado.

### **13.2. El tratamiento de los nuevos empresarios y profesionales: ¿defraudadores fiscales en potencia?**

No deja de resultar llamativo que del Borrador del Proyecto, y especialmente de sus páginas 142 y siguientes, se desprenda una concepción tan peyorativa de quienes inician actividades económicas y de la pequeña y mediana empresa. Esta percepción no se corresponde con la que existe en la sociedad respecto a los mismos. Una desconfianza así no se cohonestaría tampoco con la vocación de trato favorable para las PYMES que se refleja en las recomendaciones comunitarias (Recomendación 94/390/CE de 25 de mayo), en el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades que habilita los

beneficios del régimen especial de entidades de reducida dimensión (Cap. XII) y en las habituales manifestaciones de los responsables públicos. En la realidad de los hechos, quien inicia una actividad económica en forma de pequeña empresa o como empresario individual, normalmente se ve "sobrepasado" por la carga tributaria inicial. En conjunto, se considera que el acceso al mercado es extraordinariamente complejo, y que la presión fiscal es muy alta, sin que existan grandes bonificaciones al comenzar dicha intervención en el mercado.

Nos resulta desconcertante que se señale en el Borrador a este colectivo como sospechoso de fraude, cuando debe separarse con toda claridad al emprendedor de aquél que como testaferro interviene creando sociedades durmientes en espera de actuar dentro de la trama.

Desde este punto de vista, el verdadero emprendedor no debe ser castigado por el inicio de una actividad, sometiéndolo a un seguimiento desproporcionado, sino que, al contrario, debe recibir apoyo para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No deben ser las visitas fiscales continuas el instrumento prioritario a utilizar respecto a los nuevos emprendedores. Deben buscarse instrumentos alternativos que incentiven el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como puede ser la creación de oficinas de asistencia a través de los Ayuntamientos o, cuando éstos no tengan una infraestructura suficiente, las entidades en las que los mismos deleguen. Se trata de los órganos públicos más cercanos al ciudadano-contribuyente y pueden jugar un papel muy importante en el fomento de un clima de normalidad en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario. Y ello, en un clima de colaboración, sin que el ciudadano tenga la impresión o el miedo de ser inspeccionado. O también, en aras a mejorar la colaboración con distintas agrupaciones sociales, pueden ser las asociaciones de autónomos o de jóvenes empresarios los que cumplan con esta función.

Al mismo tiempo se deben evitar duplicidades en el cumplimiento de obligaciones formales que lo que hacen es menoscabar la sencillez en la aplicación del impuesto, como mantener la obligación del alta en el IAE a quien no es sujeto obligado al pago del impuesto, junto con la obligación de alta en el censo de empresarios y profesionales. Por no incidir en el resto de obligaciones registrales y formales al que se ve sometido en ese primer momento el nuevo emprendedor: nuevas obligaciones en IRPF ó IS, en IVA, etc.

Retomando ahora el aspecto relativo a las sociedades durmientes, lo que corresponde es hacer un control de las declaraciones presentadas por este tipo de sociedades, que, en la medida en la que no señalen ningún tipo de rendimiento, pasarán a considerarse sospechosas. Pero sólo después de que algún indicio objetivo y serio pueda servir para poner de manifiesto esta presunción de fraude, y no actuar al revés, presumiendo que existe fraude en todo caso de inicio de la actividad económica. A lo largo del Borrador son numerosos los supuestos en que es totalmente ignorada esta *presunción de inocencia*.

#### 14. El fraude en los procedimientos de recaudación

Es cierto, como manifiesta el Borrador de Plan de Previsión, que el fraude se está desplazando de la fase de declaración a la fase de recaudación. Ya no importa tanto no declarar para evitar que la Administración conozca los hechos imponible y no pueda liquidar, como ocultar bienes, provocar insolvencias y, en suma, frustrar las expectativas de cobro de las deudas tributarias ya liquidadas. Es lógico que el Borrador reaccione mencionando la necesidad de adaptar la actuación de los órganos recaudadores a esta situación.

Sin embargo, frente a esta evidencia, la reacción del Borrador del Plan de Prevención del Fraude, como en tantos otros puntos, es desproporcionada. E incluso, en algunos parajes del Borrador se utiliza un lenguaje que, a nuestro juicio, es muestra patente de lo que no debe ser un marco adecuado de relaciones entre la Administración y el contribuyente. Así, en el punto 9.2.3. se propone utilizar de forma generosa el “embargo de muebles”, “porque es una actuación útil porque produce un importante efecto de presión sobre el deudor”. Para quienes creemos que la función de la Administración tributaria no es *presionar* sino aplicar el ordenamiento no resultan de recibo expresiones como estas. Como tampoco son aceptables algunas que se manifiestan a través de un lenguaje especialmente frívolo cuando de un derecho fundamental se trata. Así, el fomento de la entrada en establecimientos, locales comerciales y domicilios, para conseguir el efecto de que el deudor “sienta la cercanía de los órganos de recaudación” (Borrador 173), esto es, para infundir temor al obligado.

Por lo demás, el afán por prevenir el riesgo en los procedimientos de recaudación lleva al Borrador a proponer que la Administración, además de poder utilizar sus potestades inherentes a su condición de acreedor privilegiado (ejecutar bienes afectos) utilice las facultades que el ordenamiento privado pone en manos de todos los acreedores. Y que lo haga muchas veces en condiciones más ventajosas que el común de los acreedores. Así, por un lado, el Borrador incluye una invocación a que la Administración inste las pertinentes declaraciones de concurso, al amparo de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, que legitima a la Administración a solicitar tal declaración respecto a obligaciones tributarias exigibles cuando se haya incumplido su pago *durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso*, lo que, interpretado en su sentido literal supondría, por ejemplo, poder declarar tal Concurso por el no ingreso de una declaración trimestral de IVA. Sino que también se hacen propuestas tendentes a flexibilizar, por ejemplo, los requisitos para practicar anotaciones preventivas a favor de la Administración Tributaria.

Pero las medidas más novedosas, junto a otras que poco aportan en materia de recaudación, como el de utilizar más el convenio europeo de asistencia mutua, es la formulación de perfiles de riesgo de contribuyentes también en vía de recaudación, que nos merece la opinión ya expuesta. Y las medidas que persiguen, lo que podríamos llamar “anticipar todo lo posible las actuaciones recaudatorias” (Borrador 172).

Anticipar tales medidas con carácter general no es otra cosa que predeterminar el contenido de la actividad comprobadora y liquidadora de la Administración. Aunque parezca obvio recordarlo, el procedimiento de liquidación de los tributos tiene como finalidad determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria; no sólo fijar a cuánto asciende el importe del tributo sino determinar si hay obligación tributaria. Utilizar medidas recaudatorias antes de que esa determinación se efectúe, no resulta admisible. Sobre todo cuando la Administración tributaria, a diferencia de otras Administraciones, dispone de la figura de la liquidación provisional que la faculta para establecer provisionalmente y con carácter ejecutivo, el importe de la obligación tributaria.

Ese “anticipo” de medidas recaudatorias debe llevarse a cabo a través del instituto de las medidas cautelares, que el Borrador, en la pág. 158, del Plan anima a adoptar “desde el mismo momento en que se pongan de manifiesto indicios que racionalmente hagan prever una intención de vaciamiento patrimonial en el deudor principal”. La expresión no constituye una novedad y vincula la adopción de medidas cautelares con la existencia de un riesgo inmediato y efectivo de incumplimiento. En las medidas cautelares, como dice CORCUERA TORRES, A., está presente un efecto disuasorio del incumplimiento y su carácter es esencialmente provisional (*Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, pags. 61-63). A ello se refiere la Ley 58/2003, General Tributaria en su 81, I., cuando permite a la Administración adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

A pesar de esta tendencia a proponer la adopción de medidas cautelares de un modo generoso y amplio, como la solución mágica al fraude en vía de recaudación, la AEDAF quiere recordar que el régimen de las medidas cautelares contiene una serie de requisitos ineludibles; desconocerlos pone en grave peligro las garantías del particular. En primer lugar, su presupuesto aplicativo exige que los indicios vengan expresados por actos previos y no por simples sospechas. Por otro lado, el art. 81, I de la LGT 2003 establece de modo explícito la exigencia de notificación y motivación de la medida cautelar; lo que debería suponer su recurribilidad, como se han manifestado las sentencias del TS de 8 de octubre de 1984, y 15 de enero de 1986.

Por otro lado, la regulación de las medidas cautelares, contenida en el art. 128 de la LGT, redactado por la Ley de 1995 y modificado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, exigía para la adopción de medidas cautelares, que la deuda tributaria estuviese liquidada y cuantificada. Aunque el Proyecto de Ley que derivó en la Ley 25/1995, proponía la posibilidad de adoptar medidas cuando aun no se había practicado limitación de la deuda con el único requisito formal de un trámite de audiencia al sujeto pasivo, la tramitación parlamentaria del mismo suprimió esta posibilidad. Parecía lógico que la Administración no dispusiese de una facultad que va mucho más allá de lo que se puede adoptar en sede judicial. Y que se condicionase la posibilidad de fijar medidas cautelares al hecho de que el tributo estuviese cuantificado. En función de ello, cuando no hubiese liquidación de la deuda, la adopción de medidas cautelares requería la previa autorización del Juez de instrucción.

Como se puede deducir, la situación era perjudicial para la Administración tributaria, habida cuenta que las medidas cautelares resultaban más necesarias cuando la Administración no disponía de una deuda liquidada que pudiese ser objeto de ejecución administrativa. En efecto, la posibilidad de que, ante una deuda liquidada se pueda iniciar el procedimiento ejecutivo, en el cual las posibilidades de defensa del crédito están francamente reforzadas, hace que las medidas cautelares sean más necesarias antes de que exista esa deuda líquida. Por eso, la modificación del art. 128 de la LGT de 1963 por el art. 20, segundo de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, excluyó la necesidad de que la deuda estuviese liquidada como requisito para adoptar una medida cautelar, bastando que se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario de pago del tributo, siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, supuesto en el que es posible la adopción de tal medida por los Delegados Especiales de la AEAT en su ámbito respectivo.

El art. 81, 4 de la Ley 58/2003, de nuevo LGT, amplía esta posibilidad, ya que reconoce la facultad de adoptar medidas cautelares siempre que la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, lo que supone la posibilidad de asegurar deudas autoliquidadas y no ingresadas. La AEDAF entiende que no se puede ir más allá. En modo alguno se podrá sobrepasar el límite de la ausencia de una propuesta de liquidación. La propuesta de liquidación supone la frontera infranqueable para determinar hasta donde se pueden “anticipar” las medidas de recaudación.

## 15. Reducción de la litigiosidad

El epígrafe 11.6 del Borrador se refiere a la “reducción de la litigiosidad”. Por la escasísima extensión dedicada al tema puede inferirse que no es muy grande la preocupación de los redactores del Borrador por el aumento exponencial de la conflictividad tributaria en nuestro país. Para apreciar la verdadera dimensión de este problema, la AEDAF recomienda la lectura del Informe sobre las relaciones entre la Administración y los Contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos, *La Justicia Tributaria en España*, elaborado por el Grupo de Investigación *Derecho Tributario y Política Fiscal* de la Universidad Central de Barcelona bajo la dirección del Profesor Ferreiro Lapatz, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. A los datos allí contenidos acerca del volumen de la litigiosidad en nuestro país, nos remitimos.

Además de ser muy pocas las consideraciones que el Borrador realiza acerca de la conflictividad tributaria, la AEDAF entiende que entre éstas hay que incluir el recurso habitual a los medios de revisión regulados en la Ley General Tributaria de 2003, entre los que destacaríamos la nulidad de pleno derecho, la revocación y la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos. En especial, la figura de la revocación contenida actualmente en el art. 219 de la LGT de 2003. A ella debemos entender que se refiere el Borrador cuando propone la “anulación de los actos objeto de reclamación económico-administrativa, cuando en el mes siguiente a la presentación de la reclamación se advierta que el acto se dictó incorrectamente”. Creemos que se está incentivando



la revocación al amparo de las posibilidades que ofrece el art. 235, 3 LGT 2003, al disponer la obligación de que el escrito de interposición con las correspondientes alegaciones, salvo el caso de reclamaciones contra retenciones, ingresos a cuenta, repercusión y deber de expedir factura, se dirija, no al órgano económico-administrativo sino al órgano de gestión que haya dictado el acto reclamable que dispondrá de un mes para anular el acto recurrido.

Esta ausencia de un tratamiento adecuado de la conflictividad abunda en la valoración negativa del contenido del Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Es la litigiosidad tributaria un ámbito en el que la Agencia podría ser más decidida y al igual que propone una serie de medidas para luchar contra el fraude, algunas de las cuales escapan de su competencia como son las normativas, también podría proponer, dado su interés directo en los procedimientos y procesos tributarios, medidas más claras relativas a la reducción de la litigiosidad. Nos referimos a una mayor dotación de personal y de medios materiales de los órganos económico-administrativos o a la creación del contencioso-tributario como órgano judicial integrado por magistrados especializados, entre otras muchas medidas que pueden implantarse. El importe de la deuda tributaria que la Agencia tiene pendiente de confirmación por los tribunales de justicia y los económico-administrativos es elevada y creciente y su prolongada indefinición durante años no creemos que beneficie en nada al acreedor tributario.

### **16. Otras cuestiones**

Vamos hacer ahora referencia a una serie de cuestiones que también aparecen reflejadas en el Borrador del Plan de Lucha contra el Fraude y que serán objeto de una valoración más somera.

#### **16.1. Administradores de hecho y levantamiento del velo**

En los Borradores 73 y 78-79 se incluye una referencia a un mayor seguimiento fiscal de los administradores de hecho. Consideramos que ya existe un régimen especialmente gravoso de responsabilidad de la nueva LGT. Se debe dar tiempo para comprobar si el mismo es efectivo, sin introducir novedades apresuradas.

Probablemente sean otras las medidas a implementar para hacer frente a la interposición abusiva de sociedades. Quizás pueda desarrollarse el mecanismo de levantamiento del velo en el ámbito tributario con las debidas garantías, teniendo cuidado de no *dinamitar* de facto la teoría de la persona jurídica y su efecto de separación de patrimonios, que con carácter general y mientras no concurren comportamientos elusorios acreditados, debe respetarse.

También se podrían adoptar medidas de contenido no pecuniario en relación con quienes cumplan de forma incorrecta las obligaciones tributarias en nombre de la sociedad. Si en el Derecho mercantil se prevé la inhabilitación para el desempeño de la actividad comercial en supuestos como los de incurrir en quiebra, se podrían establecer medidas de este

tipo respecto a graves incumplimientos tributarios. Ello podría ser especialmente aplicable en el ámbito de la recaudación, cuando hayan colaborado en el alzamiento de bienes para evitar el pago de las deudas tributarias.

## **16.2. Control de los Productos Financieros.**

No se actúa sobre estas rentas porque no son fáciles de controlar, por su facilidad de deslocalización y por su opacidad; en un escenario de libertad de contratación y de libertad de optar por una fórmula de ahorro u otra (plazo fijo, seguros de vida, renta variable), de falta de neutralidad en el tratamiento de los instrumentos de ahorro y de libre circulación de capitales en un marco de globalización económica, las medidas a adoptar deben llevarse a cabo en el ámbito de la Unión Europea y estarán orientadas a mejorar la situación de este tipo de productos, equiparando si cabe el tratamiento fiscal en la UE y evitando que resulte interesante su salida del territorio del mercado único. (Borrador 128).

## **16.3. Mejora de las condiciones para la regularización voluntaria**

El art. 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula los “recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”. Dichos recargos son definidos en el art. 27, I como “prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”. Son los recargos por declaración extemporánea que se exigen por regularización voluntaria sin requerimiento previo y que la LGT de 1963 preveía en su artículo 61,2. Estos recargos excluyen la aplicación de sanciones.

Existe “regularización voluntaria” cuando la misma tenga lugar sin “requerimiento previo”. Como novedad importante, se especifica en la LGT de 2003 qué se entiende por requerimiento previo (“...cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”), definición que en lo sustancial coincide con la descripción de actuaciones administrativas aptas para interrumpir la prescripción que recogía el art. 66, I, a) de la LGT de 1963, y que ahora reproduce el art. 68, I, a) de la Ley 58/2003. Esta aclaración era necesaria, porque no cualquier comunicación informal, como venía señalando la jurisprudencia y la doctrina del TEAC, sería un “requerimiento” y determinaría la aplicación de sanciones. Así, el TEAC en resolución de 19 de mayo de 2002 dispone procede aplicar estos recargos y no una sanción ante un escrito meramente informativo, remitido por la Administración, en el que se recuerda al sujeto la obligación de satisfacer sus obligaciones fiscales, y que en modo alguno puede considerarse “requerimiento de pago”.

Podemos afirmar de manera rotunda que para prevenir el fraude, entendido como incumplimiento de la obligación tributaria, hay que incentivar la regularización voluntaria como vía a través de la cual se ponga de manifiesto el arrepentimiento activo del obligado tributario.

Uno de los temas más controvertidos al respecto ha sido, hasta ahora, la forma a través de la cual podría tener lugar esta regularización. Esto es; si habría que regularizar a través de la presentación de autoliquidaciones complementarias o de declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, tanto dentro del plazo de declaración como una vez concluido el mismo, o si la "complementaria" no podía considerarse la única vía de regularización a efectos de que pudieran aplicarse los recargos por ingreso extemporáneo y se excluyan las sanciones. La cuestión era la de si se podría regularizar mediante una liquidación de cuotas en trimestre posterior, como así lo había señalado la resolución del TEAR de Cataluña de 15 de octubre de 1998 y la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1999. La LGT de 2003 excluye esta posibilidad, llegando a calificar este comportamiento como infracción simple. Así, el artículo 27, 4 señala que para que sea aplicable lo dispuesto en el artículo, "las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período".

La LGT de 2003 ha limitado las posibilidades de regularización. No es una buena medida para estimular comportamientos que denoten arrepentimiento. En contra de esta medida debía haberse pronunciado el Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Sobre todo porque pone como ejemplo de norma modernizadora en materia de recaudación, la ley 52/2003, de 10 de diciembre, de disposiciones específicas en Seguridad Social en materia de recaudación, cuya mayor novedad es, precisamente, la flexibilización de la concesión de aplazamientos para facilitar las regularizaciones en las situaciones de morosidad.

## 17. Conclusiones

Hemos pretendido exponer en estas líneas las impresiones que nos producen las medidas propuestas en el Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Y aunque hayamos podido manifestarnos a favor de alguna de ellas, de todo lo expuesto en páginas anteriores la conclusión es evidente. Son propuestas normativas que corresponderá adoptar al legislador; pero que en su gran mayoría, o bien no son necesarias, o bien suponen colocar al contribuyente en una posición de sujeción a la Administración tributaria, intolerable en un Estado de Derecho. En el Estado de Derecho el contribuyente no está en ninguna posición "estatutaria"; el contribuyente no es más que el ciudadano en su condición de obligado tributario. A esa sujeción especial se puede llegar con pretensiones como la de *dinamitar* el modelo funcional de reparto de competencias o el aumento exponencial de obligaciones formales a cargo del particular; contra las más elementales reglas de la proporcionalidad y de la exigencia de limitación de costes. En relación con la entrada en el domicilio para embargar o la investigación de cuentas corrientes, en el Borrador se hacen referencias que rozan la vulneración de derechos constitucionales.

En otros casos, el Borrador acierta en evidenciar los hechos, como ocurre cuando señala el alto volumen de incumplimientos en las adquisiciones intracomunitarias y en el sector inmobiliario. Pero, o bien yerra el diagnóstico, porque en las adquisiciones intracomunitarias el problema es el anquilosamiento del régimen transitorio de IVA en destino, o

bien yerra en la detección de las soluciones; por ejemplo; no se puede luchar contra el fraude fiscal alterando el régimen de publicidad registral. En otras ocasiones, simplemente es intolerable tratar como defraudadores en potencias a los empresarios en estimación objetiva o a quienes comienzan una actividad económica.

Tampoco parece que las propuestas acerca de la calificación en niveles de riesgo de los contribuyentes sean acertadas, pues no garantizan una igualdad mínima al no concretarse tales criterios de riesgo. Ni son novedosas las referencias a la colaboración con otros órganos administrativos o con el Ministerio Fiscal, los jueces y las fuerzas de orden público. Llama la atención que el Borrador no postule claramente la creación de una policía fiscal.

Pero con todo, lo más grave, es que en el texto sigue latiendo la idea de considerar cualquier fraude como incumplimiento, sin diferenciar entre elusión y legítima economía de opción. Negar el derecho a la planificación fiscal y convertir cualquier operación fiscal orientada al lícito ahorro de impuestos dentro de la ley, en un fraude a criterio de la Administración (llegando a hablar incluso, de complicidad de los Asesores Fiscales) es una frontal violación del principio de la seguridad jurídica, elemento cardinal de todo Estado de Derecho. ■

Madrid, enero de 2005

