

# Revista Técnica Tributaria

## S U M A R I O

### PRESENTACIÓN

- LAS MEDIDAS FISCALES PARA EL 2002 (Y II). 11  
Antonio Cayón Galiardo.

### ESTUDIOS

- MATERIALES PARA UNA REFLEXIÓN SOBRE EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA. 27  
*Javier Martín Fernández.*
- EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CÁNONES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA. 53  
*Juan Ramón Medina Cepero.*
- EL RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL EN ESPAÑA. 71  
*Amparo Navarro Faure.*
- ASESORÍA TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL. 101  
*Josep Tomàs Salàs Darrocha.*

### LEGISLACIÓN

#### Crónica legislativa

- Últimas disposiciones fiscales aparecidas.* 117

### JURISPRUDENCIA

- STS de 14 de junio de 2002. En los casos en que el contribuyente impugna la valoración efectuada por la Administración y solicita, al tiempo, la tasación pericial contradictoria, debe prevalecer ésta última, ya que si la valoración administrativa resultase confirmada por sentencia firme, la petición de tasación pericial quedaría sin posibilidad de prosperar.* 132
- STS de 8 de junio de 2002. Calificación tributaria de los contratos de seguro de vida con capital diferido a prima única.* 133
- STS de 21 de mayo de 2002. La discrecionalidad de la Administración en los aplazamientos de pago no le permite ejercer sus facultades ni más allá de los límites de las normas que le atribuyen tales potestades ni hacerlo sin fundamento razonado.* 136

<i>STS de 16 de mayo de 2002. Sentencia absolutoria por delito fiscal. Ingresos obtenidos por una sociedad que fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados de patrimonio.</i>	139
<i>STS de 18 de marzo de 2002. Beneficio especial que fundamenta la imposición de las contribuciones especiales. Control del ejercicio de las facultades tributarias de los Ayuntamientos.</i>	144
<i>STS de 27 de febrero de 2002. Forma en que debe aplicarse el IIVTNU contenido en la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, a hechos acontecidos bajo su vigencia pero cuando el periodo de tenencia de un bien se había iniciado con anterioridad a la misma.</i>	145
<i>STS de 8 de febrero de 2002. Parejas de hecho. No equiparación de los conviventes con los cónyuges a efectos del Impuesto sucesorio.</i>	148
<i>STS de 4 de febrero de 2002. Plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en que la vía económico-administrativa ha concluido.</i>	151
<i>SAN de 22 de marzo de 2002. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, exigida por la LIVA para la no sujeción de la operación, no requiere que se transmitan todos y cada uno de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.</i>	152
<i>SAN de 21 de marzo de 2002. El Real Decreto 1163/1990, sobre Devolución de Ingresos Indebidos, establece, en su artículo 2.2, la obligación de satisfacer el interés de demora desde la fecha en que se produjo el ingreso "hasta la de la ordenación del pago".</i>	155
<i>SAN de 11 de marzo de 2002. Responsabilidad establecida para los casos de sucesión en actividades empresariales en el artículo 72 de la LGT. Sanciones derivadas del ejercicio de las mismas.</i>	156
<i>SAN de 27 de noviembre de 2001. La apreciación de la culpa es una exigencia inexcusable en el régimen sancionador tributario, y no puede decirse que cometa una infracción quien contabilice y declare los hechos (aunque sea incorrectamente).</i>	159
<i>STSJ de Baleares de 8 de marzo de 2002. La presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo de declaraciones negativas, en el IVA e IRPF, no debe ser sancionada como infracción simple.</i>	161
<i>STSJ de Castilla y León de 22 de mayo de 2002. Prueba por presunciones iuris tantum e imputación de rendimientos de una actividad empresarial a uno o ambos cónyuges.</i>	162

- STSJ de Valencia de 10 de junio de 2002. Indemnización por coste de avales presentados para garantizar la suspensión de una deuda tributaria.* 163
- RTEAC de 11 de octubre de 2001. Posibilidad jurídica de que las posteriores actuaciones administrativas de comprobación puedan modificar las liquidaciones provisionales ya dictadas tras una "formal" comprobación.* 165

## **UNIÓN EUROPEA**

Selección y comentario de Jurisprudencia.

Coordinación: Luis Docavo Alberti.

- *STJCE de 17 de mayo de 2001 (As. C-322/99 y C-323/99). Sexta Directiva sobre el IVA – Afectación a fines privados de un bien de la empresa – Sujeción al impuesto cuando el bien o los elementos que lo componen han generado derecho a deducir el IVA soportado.* 169
- *STJCE de 29 de mayo de 2001 (As. C-86/99). Sexta Directiva IVA – Base imponible – Descuento con efecto en el mismo momento en que la operación se realiza – Reducción del precio después del momento en que la operación queda formalizada.* 180
- *STJCE de 14 de junio de 2001 (As. C-345/99). Incumplimiento de Estado – IVA – Carácter deducible del IVA sobre la adquisición de vehículos utilizados en operaciones sujetas al impuesto – Limitación a vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores.* 187
- *STJCE de 14 de junio de 2001 (As. C-40/00). Incumplimiento de Estado – Restablecimiento, después de la fecha de entrada en vigor de la Directiva, de la supresión completa del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción.* 190
- *STJCE de 21 de junio de 2001 (As. C-206/99). Concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE – Derechos de carácter remunerativo – Derechos de inscripción en el Registro Mercantil.* 193
- *STJCE de 3 de julio de 2001 (As. C-380/99). Sexta Directiva IVA – Base imponible – Gastos de envío de obsequios.* 199
- *STJCE de 27 de septiembre de 2002 (As. C-16-00). Sexta Directiva IVA – Actividad económica – Intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales – Deducción del IVA soportado por los servicios utilizados por la sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial – Percepción de dividendos por la sociedad holding.* 202

## PRESENTACIÓN

### LAS MEDIDAS FISCALES PARA EL 2002 (Y II)

**Antonio Cayón Galiardo**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF*

El comentario que habíamos iniciado en el número 56 de esta revista sobre las principales medidas fiscales que las leyes 23 y 24 de 2002 habían incorporado a nuestro ordenamiento, hubo de ser interrumpido por el contenido monográfico del número anterior, por lo que cerraremos ahora aquellas breves reflexiones en forma resumida y, a este fin, nos ceñiremos exclusivamente a las medidas que se refieren al Impuesto sobre Sociedades. Así, aunque el comentario pueda resultar tardío, pues ya se anuncian las que nos traerá el año 2003, no dejaremos sin concluir aquella tarea.

Una vez más, el Impuesto sobre Sociedades acumula sobre sí la tarea de ser el principal instrumento de política fiscal del gobierno en la medida en que la política económica concede a las empresas un importante protagonismo entre los agentes de los que se espera actúen como motores del empleo, el crecimiento y la inversión. Y, como no podía ser de otro modo, los medios por los que se incide en el comportamiento de las mismas consisten esencialmente en el establecimiento de reducciones en la base imponible o de deducciones en la cuota.

La lectura de la Ley 43/1995 nos desvela la proliferación de estos incentivos (empleo, medio ambiente, investigación y desarrollo, etc.) que, sin dudar de sus efectos reductores sobre la carga fiscal que deben soportar las empresas, sin embargo no viene siempre amparada por estudios y datos que acrediten la eficacia de las medidas adoptadas en orden a la consecución de los objetivos perseguidos. Desde la perspectiva de los juristas el conocimiento de su eficacia nos compensaría sobradamente del efecto complejidad que introduce en las normas y en la gestión del tributo, ya que el marco legal se modifica en alguna medida todos los años, sin perjuicio de otras reformas de mayor calado que, de tiempo en tiempo, alcanzan a aspectos estructurales del Impuesto.

Pues bien, ante la proliferación de modificaciones que afectan a la casi totalidad de los impuestos del sistema vigente (y a los que se crean ex novo) hemos de limitar esta presentación, según hemos advertido, a algunos temas que consideramos de especial interés y que seleccionamos dentro de los referidos al Impuesto sobre Sociedades. En particular, nos ceñiremos a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y al régimen especial de consolidación fiscal.

#### A.- LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 33 de la LIS, es objeto de una reestructuración formal que pone mejor orden en la sistemática del precepto y de varias modificaciones que afectan al ámbito de la deducción para ampliarlo y, en lo esencial, crear un nuevo supuesto de deducción.

Señalaremos en primer lugar que la definición legal de lo que debe entenderse por actividades de investigación y desarrollo, no sufre ninguna alteración, ni tan siquiera en el apartado en que se enumeran, con carácter negativo, las actividades excluidas, salvo en lo que señalaremos posteriormente. Igualmente la definición legal de las actividades de innovación tecnológica tampoco resulta alterada pues el único cambio que encontraremos consiste en que anteriormente el resultado en que debía manifestarse aquélla (la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes) se calificaba como "tecnológicamente significativa" mientras que ahora la Ley lo resume como "avance tecnológico".

Tampoco la base o los porcentajes de la deducción, en uno y otro caso, sufren alteraciones, salvo en lo que constituyen las principales novedades de aplicación a partir del 2002 que pasamos a comentar.

La primera novedad afecta a la base de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo que venía definida en la legislación anterior por el concepto de "gasto" destinado a esta finalidad. Pues bien, a partir del 2002 se incluye expresamente en este concepto a "las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades" (apartado 5º). La segunda novedad es la introducción de un nuevo concepto deducible, también relativo a las actividades de investigación y desarrollo, que afecta a "las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos" que estén afectos exclusivamente a dichas actividades.

Como ha puesto de relieve la doctrina especializada, debe considerarse que ambas deducciones (inversiones y amortizaciones), por razones lógicas y por disponerlo la propia Ley, serán incompatibles, pues si una inversión ha disfrutado de la deducción, no deberá volver a incluirse en la base de la misma, por vía de amortizaciones o gastos. A nues-

tro juicio esta incompatibilidad sólo se produciría respecto de las inversiones deducibles y deducidas, pero no así, por ejemplo, respecto de las que se efectúen en bienes que no pueden acogerse a este concepto por no ser consideradas como "inversión".

Ahora bien, si el régimen de deducción aplicable a las amortizaciones, a las que acabamos de hacer referencia, es el mismo que rige para los demás gastos deducibles por la realización de estas actividades (son iguales los porcentajes de la reducción, etc.), sin embargo, la inclusión de las inversiones entre los conceptos que integran la base de la deducción exige el establecimiento de normas especialmente destinadas a su regulación.

A tal efecto se dictan las siguientes reglas: (a) se fija la cuantía de la deducción en el 10 por 100 del importe de las inversiones, que podrá practicarse cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. (b) Se declara compatible con la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuya regulación se contiene en el nuevo artículo 36 ter., e incompatible, en relación con las mismas inversiones, con las restantes deducciones previstas en los demás artículos del capítulo IV (Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades). Y (c) se condiciona la deducción a la permanencia en el patrimonio del sujeto de los elementos en que se materialice la inversión hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo. Si bien este requisito se exceptiona en caso de pérdida justificada y cuando su vida útil, conforme a las tablas de amortización oficialmente aprobadas, fuese inferior.

Aunque la norma no lo indica expresamente, dado que se trata de "inversiones" se debe considerar que esta se producirá por muy diversos títulos jurídicos, incluidos los contratos de arrendamiento financiero (ya que se admiten para supuestos similares), y que la delimitación de los bienes inmuebles, que resultan excluidos de la categoría de bienes en que puede materializarse la inversión, debe hacerse en un sentido estricto, sin comprender determinadas instalaciones que, a otros efectos, se incluirían en este concepto.

La segunda novedad importante afecta tanto a las actividades de investigación y desarrollo como a las de innovación tecnológica, y se proyecta sobre la base de la deducción a la que se aplicará el correspondiente porcentaje. La novedad consiste en la introducción de una norma relativa a las subvenciones que se hayan recibido (cobrado, según interpreta la Administración) para el fomento de dichas actividades y que sean imputables como ingreso en el período impositivo, ordenando una reducción del 65 por 100 del importe de las mismas. Es preciso aclarar que la Ley no limita esta reducción a las subvenciones relacionadas con las inversiones (el nuevo concepto deducible), pues las únicas condiciones que se establecen se refieren a que su finalidad sea el fomento de dichas actividades y a que sean imputables como ingreso en el período impositivo.

Con menor significado e importancia, también señalaremos la modificación de la base de la deducción para los gastos en innovación tecnológica cuando tengan por objeto la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y

diseños, que ahora se fija en un importe máximo de 500.000 euros (antes 50 millones de pesetas).

Finalmente indicaremos que, en relación con ambas clases de actividades, y para acometer la compleja definición de las mismas, se ha venido incorporando en la Ley un apartado en el que se enumeran las que no tienen la consideración de actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica. En este apartado encontramos que se ha matizado uno de los conceptos que estaban excluidos de la deducción y que se refería a la "incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción". Respecto de estas actividades o gastos, la nueva ley añade "que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación", por lo que, también, con este nuevo matiz, se amplían las posibilidades de aplicar la deducción.

Para cerrar este resumen hay que referirse a la supresión del apartado 6 de la anterior redacción del precepto que, remitiéndose al artículo 37.1. de la misma Ley, contemplaba la forma en que se articulaba esta deducción con las restantes deducciones reguladas en el mismo capítulo. La nueva regulación del tema nos remite íntegramente a las normas comunes del art. 37 que, a su vez, ha sido modificado admitiendo la deducción en años posteriores de las cantidades no deducidas en un periodo, siendo posible extenderlo, para las actividades a que nos referimos, a los 15 años siguientes (antes 10 años) a aquél en el que la cuota no pudo absorber la deducción.

En relación con esta nueva regulación, y a falta de una norma que regule el régimen transitorio, existen opiniones que consideran que las deducciones pendientes de aplicación podrán acogerse al nuevo plazo de 15 años.

## B.- LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

El tratamiento de los beneficios extraordinarios en el Impuesto ha sido uno de los de mayor interés desde la vigencia de la Ley 43/1995. Basta recordar los distintos incentivos que se han establecido para las empresas de reducida dimensión en las diversas redacciones del artículo 127 y el régimen general de diferimiento fijado en el artículo 21, que ahora se deroga y sustituye por el tratamiento que vamos a exponer resumidamente. Hemos de advertir que el nuevo sistema ya ha sido objeto de críticas, destacando su efecto discriminatorio, al sólo favorecer a las empresas en expansión, y su deficiente técnica, ya que, como se viene haciendo en la mayoría de los países de la UE, el anterior sistema de diferimiento parece el más adecuado para el tratamiento de las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a su contenido diremos que, con efectos para los ejercicios que se inicien en el año 2002, el sistema de diferimiento fijado en el artículo 21 de la LIS, se va a convertir en una deducción porcentual en la cuota íntegra que afecta a las rentas positivas ob-

tenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales, siempre que se hayan incluido en la base imponible, y a condición de su reinversión en las condiciones que se expondrán. Su regulación se lleva a cabo en un nuevo artículo (el 36. ter.), que viene a ampliar el conjunto de deducciones destinadas a incentivar determinadas actividades (Capítulo IV del Título VI). La técnica empleada aproxima el tratamiento, en cuanto a los tipos de gravamen efectivos, de las plusvalías en el IS al que se aplica cuando éstas se generan en sujetos sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Su regulación es la siguiente:

#### 1.- La renta con derecho a la reinversión.

La renta que permite efectuar la reinversión se delimita en la Ley estableciendo tres requisitos al efecto: debe estar integrada, con signo positivo, en la base imponible, derivarse de una transmisión onerosa, y proceder de determinados bienes.

En cuanto al primer requisito (carácter positivo de la renta), hay que especificar que se refiere a la renta derivada de la transmisión y no a la totalidad de la base imponible de la entidad, siendo la primera la que deberá ser positiva para dar lugar a la deducción. En cuanto a la exigencia de que el negocio por el que se transmiten los bienes, sea de carácter oneroso, significa que se incluyen en esta posibilidad muy diversos negocios, como pueden ser las ventas, permutas, aportaciones, escisiones, etc.

Finalmente y como tercer requisito, la Ley se ocupa de delimitar el origen de la renta que podrá ser reinvertida generando la deducción, indicando los bienes de cuya transmisión deberá proceder.

En primer lugar se señalan los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión, por lo que el plazo se contará de fecha a fecha. Y, señala la Ley en segundo lugar, a los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

Respecto de los valores citados, la ley subraya la exigencia de que representen una participación en el capital social de entidades, excluyendo expresamente los que no cumplan este requisito. Ahora bien, esta exigencia no aparece claramente expresada en la Ley, pues en una ocasión se equipara el "capital social" a los fondos propios en entidades, mientras que, en otro apartado, la Ley sólo hace referencia al capital social, lo que ha dado lugar a que se postule una interpretación restrictiva –sólo aplicable a participaciones en entidades en las que exista capital social- de este requisito.

Tampoco parece que se haya regulado con claridad si la participación ha de transmitirse en su totalidad o puede tratarse de una transmisión parcial, siempre que el conjunto de los valores representen el porcentaje antes señalado, ni si el año de antigüedad que se

exige, haya de referirse a la participación del 5 por 100 que los valores representen o si admite una interpretación más flexible.

Cuando se transmitan valores que formen parte de una cartera en la que existiesen títulos con distintas antigüedades, a efectos de calcular el plazo del año exigido, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

## 2.- Las condiciones de la reinversión.-

La renta obtenida en las condiciones que acabamos de exponer, a cuyo cálculo nos referiremos a continuación, ha de ser objeto de reinversión cumpliendo unos requisitos que afectan a los bienes en que se ha de materializar ésta; al plazo en que debe efectuarse la reinversión; y al mantenimiento de los bienes adquiridos.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse la renta a que antes nos hemos referido, son los siguientes:

- en elementos del inmovilizado material o inmaterial. Si bien ahora se exige que habrán de estar afectos a actividades económicas (lo que no se exigía en la enumeración de los elementos patrimoniales transmitidos generadores de la renta a reinvertir).

- en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas. Si bien se excluyen aquéllos que otorguen participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

En cuanto al plazo para efectuar la reinversión y al momento en que se entiende realizada la reinversión la Ley establece una norma general y dos reglas especiales.

Con carácter general el plazo para realizar la reinversión comprende el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores. No obstante, excepcionalmente (dice la Ley) el sujeto pasivo podrá proponer, para su aprobación por la Administración, un plazo superior al señalado, fundándose en la necesidad impuesta por las características técnicas de la operación, y cuyo procedimiento se regulará reglamentariamente. En principio el ámbito de este acuerdo, regulado en el apartado 7 del precepto, está restringido al plazo para materializar la reinversión.

Tratándose de la adquisición de valores que den derecho a la deducción y cuando se hayan realizado varias transmisiones en un mismo periodo impositivo, ante la duda sobre el momento inicial para el cómputo del plazo antes mencionado, se establece éste y como norma especial, en la finalización del período impositivo. Es decir, la reinversión deberá realizarse durante el año anterior (contado de fecha a fecha) al día en que finalice el periodo impositivo de que se trate, y los tres años posteriores.

En ambos casos la reinversión se considera efectuada en el momento en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La segunda regla especial se refiere a los casos en que las operaciones se realicen mediante contratos de leasing. En este supuesto los plazos para realizar la reinversión son los antes indicados, pero la especialidad afecta al momento en que se considera materializada la reinversión, que se fija en la fecha de celebración del contrato.

También en referencia a los contratos de leasing, se condiciona la deducción al ejercicio de la opción de compra, entendiéndose que dicha condición legal tiene carácter resolutorio. Es decir, sólo en el caso en que la condición no se cumpla, se perderá el derecho a las deducciones que, en su caso, se hubieran practicado (con ello se resuelve un problema teórico que se suscitaría sobre la naturaleza de las condiciones legales en cuanto integrantes del presupuesto de hecho de la norma, etc.). Finalmente, para estos contratos, se establece una norma que afecta a la base de la deducción, fijándola en el valor de contado del elemento patrimonial.

Según dijimos, otro de los condicionantes de la deducción afecta al mantenimiento de la reinversión que se fija en un plazo de cinco años (inmuebles), o de tres años (bienes muebles), si bien las excepciones y efectos relacionados con este requisito son complejas. Así, no se considera que se ha incumplido la condición de mantenimiento cuando se haya producido la pérdida justificada del elemento objeto de reinversión, ni en el caso en que su vida útil, según tablas, fuese inferior al plazo mínimo antes señalado. Por otra parte, su transmisión, si el importe obtenido o el valor neto contable, si éste fuera menor, se reinvierten en los términos examinados, tampoco determina la pérdida de la deducción. Por tanto, durante los plazos en que es obligatorio el mantenimiento de los bienes en que se haya materializado la reinversión, solamente la pérdida injustificada o la transmisión sin reinversión del importe obtenido en la misma, determinan que se regularice, conforme a lo establecido en el artículo 143.3 de la LIS, la pérdida de la deducción practicada.

Ahora bien, siendo ello así, y admitiendo la Ley con carácter general, según veremos, que la reinversión de la renta obtenida en la transmisión sea parcial, se suscita la duda de si cabe entender que en estos casos es posible también una reinversión parcial y que, con ello, las consecuencias del incumplimiento del plazo de cinco o tres años, deberían minorarse proporcionalmente a la reinversión parcial de los citados importes. A nuestro juicio la cuestión es confusa pues, cuando la Ley admite, a condición de una segunda reinversión, que los bienes en que se hizo la primera reinversión se transmitan con antelación al transcurso del plazo en que deben permanecer afectos a las actividades desarrolladas por el contribuyente, sin que esta transmisión implique la pérdida de la deducción, lo hace remitiéndose a la totalidad de las reglas reguladoras de la deducción por reinversión (por lo que debería admitirse su eficacia en caso de tal transmisión con reinversión parcial del importe obtenido). Sin embargo, la Ley al regular esta posibilidad emplea unos términos que admiten otra interpretación ya que expresamente menciona "el importe obtenido

o el valor neto contable”, por lo que puede considerarse que la segunda reinversión deberá ser del total del mayor de ambos conceptos.

### 3.- La deducción y su cuantificación.

La deducción se practica sobre la cuota íntegra del período impositivo en que se efectúe la reinversión, salvo en el caso en que la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, en el que se practicará sobre la cuota íntegra del período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

Ahora bien, con la finalidad de potenciar los efectos de la norma, las deducciones que corresponda aplicar por este concepto se excepcionan de las limitaciones establecidas en el último párrafo del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley (35 ó 45 por 100 de la cuota íntegra, según los casos) y tampoco se computarán para calcular dichos límites en cuanto afecten a los demás conceptos deducibles allí regulados.

Cuando por insuficiencia de cuota, no pueda absorberse en un único período impositivo la deducción que legalmente corresponda, también el artículo 37.1., amplía a quince años el plazo de tiempo en que podrá absorberse el exceso.

La cuantía de la deducción se establece fijando una base o parámetro, configurada a partir de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a los que hicimos referencia anteriormente, sobre la que se aplican determinados porcentajes a través de los que se halla el importe a deducir en la cuota, en la forma indicada.

A este efecto la Ley establece un conjunto de disposiciones destinadas a definir ambas magnitudes.

En relación con la base de la deducción se fijan las siguientes reglas especiales que corrigen, en su caso, la renta obtenida en la transmisión de los bienes ya citados y que, en la mayoría de los casos tienden a evitar que la práctica de esta deducción pueda coincidir con otras reducciones de forma que el contribuyente obtenga una doble desgravación.

A este efecto, se establece que no formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 128 de esta Ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes. Tampoco forma parte de la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

Y, tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, la renta obtenida en su transmisión se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de esta Ley.

Finalmente, se fija una opción para los casos en que se transmitan elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen. En tal supuesto el contribuyente podrá elegir entre acogerse, por el importe de dichos gastos, a esta deducción por reinversión, o deducirse, según corresponda, los citados gastos.

Al margen de ello, la Ley, con clara independencia del fundamento que justifica las anteriores reglas, ordena, a los solos efectos del cálculo de la base de esta deducción, que el valor de transmisión de los elementos patrimoniales no podrá superar su valor de mercado.

Por consiguiente, la base de la deducción se fijará a partir de la renta obtenida en la transmisión, que se integre en la base imponible, con el límite del valor de mercado del importe de la enajenación, y aplicando las reglas especiales antes expuestas (incluida la aplicable a las operaciones de leasing a que antes nos hemos referido). Y para el caso en que la reinversión efectuada no se corresponda con la totalidad del importe obtenido en la transmisión, la base de la deducción será proporcional a la parte de la renta que corresponda a la cantidad reinvertida.

Determinada así la base de la deducción, para cuantificar el importe de las cantidades a deducir en la cuota íntegra, se aplican sobre aquella magnitud los siguientes porcentajes que se fijan en función del tipo de gravamen al que se haya sometido la base imponible de la entidad en el periodo correspondiente:

- el 17 por 100 cuando la base imponible se haya sometido al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de la LIS.
- el 7 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 25 por 100.
- el 2 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 20 por 100
- y el 22 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 40 por 100

#### 4.- Requisitos formales.

El régimen de la deducción se cierra exigiendo que, durante el plazo de mantenimiento de los activos en que se hubiese realizado la reinversión, se haga constar en la memoria de las cuentas anuales tanto el importe de la renta acogida a la deducción, como la fecha de la reinversión.

## 5.- El régimen transitorio

La entrada en vigor del régimen de deducción examinado suscita, principalmente, la necesidad de establecer su conexión con las situaciones que pudieran haberse acogido a las previsiones del artículo 21 de la LIS, que ahora se deroga, y de regular las consecuencias de dicha derogación.

A este segundo efecto, la Disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 declara la aplicación del citado artículo 21 a las rentas que se hubiesen acogido a la reinversión de beneficios extraordinarios durante su vigencia, aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzca en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Y en cuanto a la conexión entre los dos regímenes de reinversión de beneficios extraordinarios, se fijan dos normas que resuelven las posibles circunstancias en que pudieran surgir conflictos intertemporales entre ambos preceptos.

En primer lugar, y para aquellas situaciones que se hubiesen acogido inicialmente al artículo 21, siempre que la reinversión se efectuase en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la nueva deducción en la cuota, a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo.

En segundo lugar, cuando en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2002 existiesen rentas pendientes de integrar en la base imponible, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21, éstas se podrán incluir, total o parcialmente, en la base imponible de la primera declaración a presentar por este impuesto, aplicándose entonces la nueva deducción a tales rentas en la medida en que se hubiesen integrado en la base imponible. En todo caso, para aplicar este régimen de deducción en la cuota, habrán de cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 36.ter. de la LIS que ya hemos examinado (Por ejemplo: en varias consultas la DGT ha resuelto negativamente la aplicación del art. 36.ter. a quienes, en aplicación del art. 21 de la LIS, habían reinvertido sus beneficios extraordinarios en activos no afectos a sus actividades).

Ambas posibilidades (reinversión a partir de enero de 2002 o integración de rentas pendientes de imputar según el art. 21) pueden ser de aplicación simultánea (así; enajenación de un activo y reinversión parcial de la renta en el 2001, quedando por reinvertir el resto del beneficio obtenido), como tiene declarado la DGT en consulta 1033/2002.

Finalmente, la Ley 24/2001 (artículo 2.52) modifica la disposición adicional decimocuarta de la LIS para adecuar su contenido a las previsiones del nuevo régimen de deducción. A este fin se establece un sistema de diferimiento del gravamen para los casos en que los hechos (transmisión y reinversión) se encuentren comprendidos en el régimen fijado en el nuevo artículo 36. ter., y las transmisiones se efectúen en cumplimiento de obligaciones establecidas por disposiciones con rango de Ley, publicadas a partir de 1 de enero de 2002, o por acuerdos de la Comisión Europea o del Consejo de Ministros adoptados

a partir de esa misma fecha, en aplicación de las normas de defensa de la competencia en procesos de concentración empresarial. Dicha disposición adicional decimocuarta de la LIS se declara también aplicable, en función de la Disposición transitoria decimosexta de la Ley 24/2001, a las transmisiones de activos que, habiéndose efectuado al amparo de lo dispuesto por el Real Decreto-Ley 6/2000, no hubiesen concluido o se efectúen a partir del 1 de enero de 2002.

### C.- EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

Entre los regímenes especiales contenidos en la propia LIS, uno de los que mayores modificaciones van a experimentar es el relativo a los Grupos de sociedades que ahora pasa a denominarse "Régimen de consolidación fiscal". A este fin, el Capítulo VII es objeto de nueva redacción en su totalidad, si bien la nueva redacción se va a limitar, en unos casos, a adecuar su texto a la nueva denominación del conjunto de entidades sujetas al régimen: "el grupo fiscal". Respecto de otros aspectos, esenciales al régimen de consolidación fiscal, no habrá alteración importante de sus contenidos; así: su carácter opcional (art. 78); la consideración del grupo como sujeto pasivo y de la sociedad dominante como representante del grupo (art. 79); la posición solidaria de las sociedades del grupo respecto de la deuda (art. 80); etc. Y, finalmente, sólo algunos otros aspectos del régimen, serán objeto de verdaderos cambios sustanciales.

Para resumir las modificaciones más significativas nos ajustaremos a un orden distinto al del articulado de la Ley que nos permitirá la mejor esquematización de sus contenidos.

#### 1.- La definición del grupo fiscal.

La Ley 24/2001, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, amplía el ámbito de aplicación del régimen de consolidación fiscal mediante tres instrumentos diferentes:

- En primer lugar, el porcentaje de participación, directo o indirecto, que se exige a la sociedad dominante sobre las dependientes se fija en el 75 por 100 (art. 81.2 b) de la LIS). Este porcentaje deberá mantenerse durante todos los períodos impositivos en que resulte de aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 81.3 de la LIS).

- En segundo lugar se suprime el requisito de que dicho porcentaje de participación mínimo se haya poseído de manera ininterrumpida con un año al menos de antelación al primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen, siendo suficiente que este porcentaje se posea el primer día de dicho período impositivo (art. 81.2 b) de la LIS).

- En tercer lugar se admite, en calidad sociedades dominantes del grupo fiscal, a los establecimientos permanentes de entidades no residentes, situados en territorio español

respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo (art. 81.2 a) de la LIS). Resulta así que, con ello, se atrae el ámbito de la LIS a entidades que, en principio, no son sujetos pasivos del Impuesto, sino del IRNR, lo que puede originar ciertas dudas en cuanto a la aplicación de las normas referentes a los establecimientos permanentes.

## 2.- La aplicación del régimen.

Al igual que en la anterior regulación, pero añadiendo algunas especificaciones novedosas, la aplicación de este régimen se condiciona a la adopción de los acuerdos sociales correspondientes por todas y cada una de las sociedades que vayan a formar parte del grupo fiscal.

En cuanto a las cuestiones ahora contenidas en la nueva redacción, se establece primeramente que los acuerdos sociales deberán adoptarse por la junta de accionistas, cuando las entidades tengan forma mercantil, o por el órgano equivalente, cuando las entidades no tengan forma mercantil.

Estos acuerdos deben adoptarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación. (art. 84.1. y 2. de la LIS). Y, en relación con las sociedades que se incorporen a un grupo ya constituido, el plazo para la adopción de estos acuerdos finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que dichas sociedades deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

Ahora bien, la falta de los citados acuerdos ha sido regulada de forma que conlleva diversos efectos, aunque no aparezcan claramente definidos en la Ley. A nuestro juicio, la primera consecuencia de la ausencia de acuerdo por las sociedades que deban integrarse en un grupo ya constituido es la su tipificación como infracción tributaria simple de la sociedad dominante (sancionada con multa de 300 a 6.000 euros). Y, en segundo lugar, se establece que la ausencia de los acuerdos exigidos para constituir un grupo fiscal, impiden la aplicación del citado régimen, si bien, cuando no hayan sido tomados los acuerdos exigidos para integrarse en un grupo ya existente, la ausencia de los mismos no será determinante de la no aplicación del régimen a las sociedades afectadas, al menos durante los dos primeros años (a contar desde el día en que concluya el primer período impositivo en que tales sociedades deban tributar por dicho régimen especial). Plazo a partir del cual se verán excluidas del grupo fiscal.

En todo caso, la Administración conocerá anualmente la composición de cada grupo fiscal ya que se impone a la sociedad dominante el deber de comunicar a ésta, antes de la finalización de cada período impositivo, la composición del grupo fiscal en dicho período con identificación de las sociedades que se han integrado en el grupo y también las que han quedado excluidas del mismo (art. 84.6 de la LIS).

En segundo lugar, aborda la Ley el plazo en que resultará de aplicación el régimen a un determinado grupo fiscal (art. 84.5 de la LIS).

A diferencia de la normativa anterior, que establecía su aplicación durante un plazo mínimo de tres periodos, prorrogable por periodos de tres años, la nueva Ley no fija plazo alguno, de forma que, ejercitada la opción a favor de acogerse al régimen, se aplicará éste de forma indefinida (en tanto se cumplan las condiciones legales para ello), hasta que se exprese la renuncia en la correspondiente declaración censal, la cual deberá presentarse en un plazo de dos meses a contar desde la finalización del último periodo impositivo en que sea de aplicación el mencionado régimen. Por tanto, habiendo desaparecido las anteriores cautelas, la flexibilidad es la nota que en este extremo caracteriza la nueva regulación.

Una vez que hemos resumido los requisitos con que se delimita la aplicación del régimen, cuya entrada en vigor es, según hemos señalado, para los periodos impositivos que se inicien con posterioridad a 1 de enero de 2002, advertiremos que la Ley 24/2001, establece un régimen transitorio (disp. trans. 5.ª) con la finalidad de permitir la inmediata aplicación del régimen a los citados ejercicios. A este efecto se distinguen dos situaciones: (a) las sociedades que cumplan los requisitos exigidos por la nueva Ley y que vayan a integrarse en un grupo fiscal ya constituido conforme a la Ley anterior, estas entidades deberán presentar en el primer periodo iniciado en el 2002 tanto la opción como la comunicación del grupo a que hemos hecho referencia, y (b) las sociedades que sólo a partir de la nueva ley cumplan los requisitos para acogerse a este régimen, deberán optar por el mismo presentando su opción y la comunicación del grupo fiscal en el transcurso de ese primer periodo impositivo.

### 3.- La determinación de la base imponible del grupo fiscal.

Para determinar la Base imponible del grupo fiscal deben considerarse, esencial y resumidamente, los siguientes componentes:

a) Bases imponibles individuales. Sin incluir en este concepto la compensación de las bases imponibles negativas individuales generadas en periodos impositivos en los que ha sido de aplicación el régimen de consolidación fiscal ya que se han compensado en el propio régimen de consolidación. Respecto de las bases imponibles negativas individuales de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se establece el límite de la base imponible individual de la sociedad que obtuvo las pérdidas (art. 88.2 de la LIS). A este solo efecto se excluyen de la base los dividendos que generen el derecho a la deducción del 100 por 100 para evitar la doble imposición interna.

b) Eliminaciones. La nueva redacción se remite expresamente a este efecto a los criterios establecidos en el RD 1815/1991.

c) Incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. Para lo que también se remite al citado Real Decreto.

d) Compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal (siempre que la suma de las partidas anteriores sea positiva) que se realizará conforme a lo que dispone el artículo 23 de la LIS, en el plazo de quince años, y que afectará a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2002 (disp. trans. cuarta de la Ley 24/2001).

#### 4.- La aplicación al grupo fiscal de la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Debido a la derogación del artículo 21 de la LIS y a la entrada en vigor del nuevo sistema de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, antes expuesto, la regulación del régimen de consolidación fiscal ha tenido que ocuparse de adecuar a esta nueva situación las previsiones contenidas en el artículo 89 de la LIS.

A este efecto, se dictan tres disposiciones, contenidas en el citado art. 89, que la doctrina considera serán insuficientes para atender muchas de las situaciones que se suscitarán, y que son las siguientes:

En primer lugar se establece que serán las sociedades del grupo fiscal, no el grupo fiscal, quienes pueden aplicar el régimen de deducción por inversiones.

En segundo lugar, se admite que la reinversión pueda efectuarse por la misma sociedad que obtuvo el beneficio o por otra perteneciente al grupo fiscal, lo cual no modifica el hecho de que la entidad que deba aplicarse la deducción sea la que obtuvo el beneficio o renta, si bien lo hará en el ejercicio en que se efectúe la reinversión.

En tercer lugar, se acepta la posibilidad de materializar la reinversión mediante la adquisición de elementos patrimoniales pertenecientes a otra sociedad del mismo grupo, si bien, en este caso, se exige que los elementos patrimoniales adquiridos sean nuevos.

Finalmente las disposiciones del art. 89 se cierran con una prohibición consistente en impedir que las transmisiones puedan realizarse entre sociedades del mismo grupo fiscal, por cuanto se producirían rentas positivas internas que son objeto de eliminación.

Septiembre de 2002



---

# ESTUDIOS

*Javier Martín Fernández*

*Juan Ramón Medina Cepero*

*Amparo Navarro Faure*

*Josep Tomàs Salàs Darrocha*

---



## MATERIALES PARA UNA REFLEXIÓN SOBRE EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

**Javier Martín Fernández.**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario de la Universidad Complutense.*

*Abogado.*

*Miembro de la AEDAF.*

### SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO
2. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA MODALIDAD DEL FRAUDE DE LEY EN EL ÁMBITO CIVIL.
3. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA FORMA DE GRAVAR DETERMINADAS ECONOMÍAS DE OPCIÓN Y SU CRÍTICA.
4. DISTINCIÓN CON OTRAS FIGURAS.
  - 4.1. *Infracción tributaria.*
  - 4.2. *Negocio simulado.*
  - 4.3 *Negocio indirecto.*
  - 4.4 *El negocio fiduciario.*
  - 4.5 *Economía de opción.*
5. A MODO DE CONCLUSIÓN: BASES PARA UNA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

## 1. PLANTEAMIENTO

En palabras de Federico de Castro, se *"ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho"*. De aquí que resulte inadecuado *"el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos"*. Estamos en presencia *"de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación"*<sup>2</sup>. Esta situación también la encontramos en el ámbito tributario. La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), contempla varios mecanismos para reaccionar frente a la elusión fiscal -que no indica forzosamente una acción ilícita<sup>3</sup>-, considerada como el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal<sup>4</sup>. Estos son, además de los previstos en otros preceptos de la LGT contra la infracción tributaria, los arts. 24 (fraude de Ley), 25 (simulación) y 28.2 (calificación).

Su aplicación no ha sido pacífica, siendo prueba evidente el árduo debate doctrinal que encontrará el lector recogido en estas páginas. Por ello y como bien ha puesto de relieve Ruiz Toledano, *"parece evidente que una mejor regulación favorecería a ambas partes -Administración y ciudadanos- y, en definitiva, al correcto cumplimiento de los principios constitucionales plasmados en el artículo 31 de la Constitución"*<sup>5</sup>. De todas estas formas de reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal, nos vamos a ocupar en el presente trabajo del fraude a la Ley tributaria, tanto de su construcción doctrinal como de sus diferencias con la infracción tributaria, otros negocios anómalos y las llamadas economías de opción, así como formularemos, a modo de conclusión, unas bases para la interpretación del art. 24 de la LGT.

Siguiendo al profesor Pérez Royo<sup>6</sup> existen dos formas de lucha contra el fraude de Ley tributario, plenamente compatibles entre sí: las cláusulas generales de prohibición y

---

<sup>1</sup> Las páginas que siguen recogen, en líneas generales, el trabajo, debidamente actualizado, "El negocio en fraude de Ley tributaria", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 135-163.

<sup>2</sup> El negocio jurídico, Instituto de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, p.p. 329-330.

<sup>3</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", Quincena Fiscal (en prensa).

<sup>4</sup> ROSEMBUJ, T.: El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, (2ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 102.

<sup>5</sup> El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, Ciss, Valencia, 1998, p. 26.

<sup>6</sup> Derecho Financiero y Tributario, (9ª edic.), Civitas, Madrid, 1999, p.p. 100-101.

la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios. La primera de ellas introduce una formulación legal cuya consecuencia jurídica consiste en no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de manera que, aunque sean utilizadas, no se impida la aplicación de la norma que se pretende eludir. Esta es la fórmula que utiliza el art. 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana<sup>7</sup>, a la que siguen los arts. 8.3 del Modelo de Código Tributario para América Latina (Modelo OEA-bis) y 7.3 del Modelo de Código Tributario del CIAT<sup>8</sup>. En España nos dice el art. 24 de la LGT<sup>9</sup>:

*"1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.*

*2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

*3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones".*

Como vemos, las consecuencias de la realización de un hecho en fraude de ley tributaria, tras su declaración en el correspondiente expediente especial, consisten en la aplicación de la norma eludida, el devengo de intereses de demora -ya que ha existido una dilación en el pago del tributo- y la no exigencia de sanciones (puesto que no ha existido una vulneración directa del ordenamiento jurídico).

Mediante la técnica de los presupuestos de hecho subrogatorios el legislador contempla caso por caso los supuestos de fraude de Ley, estableciendo, expresamente, la

---

<sup>7</sup> "Abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos" (Se utiliza la traducción española de PALAO TABOADA, C.: Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 77).

<sup>8</sup> "Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

<sup>9</sup> La actual redacción proviene de la Ley 25/1995. La anterior era la siguiente: "1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. 2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado". Además hay que tener presente que el apartado 1 del art. 24 pasa a ser el apartado 3 del art. 23.

aplicación de la norma que se pretende eludir. Dos ejemplos resultan expresivos del empleo de esta técnica en nuestro ordenamiento. El primero es el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores<sup>10</sup>. Este prevé un posible supuesto de fraude de Ley, que consiste en aplicar la norma de exención en las transmisiones de valores para ocultar una auténtica transmisión de inmuebles, eludiendo así el tributo que grava estas últimas. La consecuencia prevista es la aplicación de la norma burlada: no sólo desaparece la exención, sino que la enajenación de los títulos se somete al tipo de gravamen correspondiente a los inmuebles<sup>11</sup>.

El segundo, está previsto en el art. 4.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a cuyo tenor, *"en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin"*. La claridad del precepto nos exime de cualquier comentario.

La técnica de los presupuestos de hecho subrogatorios es la más respetuosa con las exigencias de la seguridad jurídica, pero con ella el legislador irá siempre a la zaga de la realidad, no siendo posible, en la práctica, prever caso por caso las distintas estrategias del fraude<sup>12</sup>. Además, la mera introducción de normas antielusivas a posteriori no es eficaz pues provoca un fenómeno de acción-reacción, que lleva a una enorme complejidad del sistema tributario<sup>13</sup>.

Ahora bien, no podemos obviar las acertadas críticas que se han realizado contra la actual regulación de la cláusula general de prohibición contenida en el art. 24 de la LGT. Para el profesor Cortés Domínguez, el problema del fraude a la Ley tributaria *"no es más que un reflejo de la colisión del principio de capacidad económica y del princi-*

---

<sup>10</sup> Este declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de valores, estén o no admitidos a cotización oficial. Dicho beneficio, sigue afirmando el art., no se aplica -por lo que quedan sujetas a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas"- a las "transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades". El desarrollo reglamentario del precepto se debe al art. 17 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

<sup>11</sup> Del tema nos hemos ocupado en "Una interpretación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", Temas tributarios de actualidad, Asociación Española de Asesores fiscales, núm. I,-27, 1999.

<sup>12</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 101.

<sup>13</sup> PISTONE, P.: Abuso del diritto ed elusione fiscale, CEDAM, Pádua, 1995, p. 16.

*pio de legalidad*"<sup>14</sup>, pues este último obliga a que técnicamente sólo queden gravados los hechos y negocios jurídicos que están comprendidos en el hecho imponible<sup>15</sup>. Nada tiene que ver la definición de la LGT con el fraude a la ley. "En efecto, lo que el legislador español hace no es evitar que la utilización de la ley de cobertura conduzca a una defraudación de la Ley tributaria, sino que lo que intenta es utilizar la analogía<sup>16</sup> para incorporar a la serie de hechos imponibles todas las conductas o situaciones similares, a través de las cuales se llegue a un resultado equivalente al derivado del hecho imponible"<sup>17</sup>. Esta conclusión le resulta inadmisibles<sup>18</sup>, pues crea la posibilidad de graves ataques al principio de seguridad jurídica<sup>19</sup>, de forma que la actitud del legislador, citando al profesor Sainz de Bujanda<sup>20</sup>, debe consistir en depurar su técnica tributaria, pero no la utilización del fraude a la Ley para gravar situaciones que no lo están<sup>21</sup>. Así cabría extrapolar al ámbito tributario las reflexiones formuladas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984, de 27 de junio<sup>22</sup>, a propósito de la aplicación del fraude de ley al ámbito penal, pues, como nos recuerda el profesor Ferreiro, también en el

---

<sup>14</sup> Ordenamiento tributario español, (4ª edic.), I, Civitas, Madrid, 1985, p. 146.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 145.

<sup>16</sup> "Para combatir estos comportamientos -son palabras del profesor ESEVERRI- la Ley General Tributaria sigue admitiendo de forma excepcional la analogía y después de prohibirla en el ámbito de los tributos para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible (art. 23.3) a ella acude, sin embargo, cuando se pretenden reprimir las actuaciones realizadas en fraude de ley" ("Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria", La reforma de la Ley General Tributaria, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 28). En términos similares, GOMEZ VERDESOTO, M.: "El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996, p. 191.

<sup>17</sup> Ordenamiento tributario español, op. cit., p.p. 145-146.

<sup>18</sup> Según el profesor CALVO ORTEGA, la "expresión "extensión del hecho imponible" tiene sabor a aplicación analógica de la norma que aquí no procede" (Curso de Derecho Tributario, I, (3ª edic.), Civitas, Madrid, 1999, p. 137).

<sup>19</sup> Para el profesor FERREIRO, el abuso en la utilización del expediente de fraude de ley por parte de la Administración no sólo "puede introducir un grado de incertidumbre en el sistema tributario incompatible no sólo con la seguridad jurídica, sino también con el grado de certeza y previsibilidad mínimo para que una economía y los agentes que en ella intervienen puedan funcionar y actuar en el necesario nivel de efectividad" (Curso de Derecho Financiero Español, (21ª edic.), I, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 146). Recordemos que en el Preámbulo de la Ley 25/1995 se afirmaba que las técnicas para impedir el fraude de ley no han de suponer "una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias".

<sup>20</sup> "Análisis jurídico del hecho imponible", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 69, 1965, p. 603.

<sup>21</sup> Ordenamiento tributario español, op. cit., p. 147. Ello llevó a LARRAZ a afirmar con rotundidad que no "hay lugar en materia fiscal para la teoría del fraude a la ley" (Metodología aplicada del Derecho Tributario, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, p. 60).

<sup>22</sup> BOE, de 27 de julio.

primero rige el principio de tipicidad<sup>23</sup>. Para el Tribunal *"sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada no obstante, si a través de la figura del fraude de Ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una apreciación analógica"*<sup>24</sup>. De aquí que *"en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley"*.

## 2. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA MODALIDAD DEL FRAUDE DE LEY EN EL ÁMBITO CIVIL.

En el ordenamiento privado, el fraude de Ley aparece definido en el art. 6.4 del Código Civil, a cuyo tenor *"los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de Ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir"*<sup>25</sup>.

La doctrina mayoritaria en nuestro país concibe el fraude a la Ley tributaria como una especialidad del fraude de Ley del ámbito civil<sup>26</sup>. Nos encontramos ante éste último, en palabras de Federico de Castro, en aquellos supuestos en los que un sujeto realiza *"uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que*

<sup>23</sup> "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", op. cit.

<sup>24</sup> FJ 5º.

<sup>25</sup> Por su parte, su art. 12.4 establece que se "considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una ley imperativa española".

<sup>26</sup> Entre otros: ABAD FERNANDEZ, M. y DIAZ ALVAREZ, G.: "Aplicación e interpretación de las normas tributarias", Manual General de Derecho Financiero, I y II, Comares, Granada, 1999, p. 373; CALVO ORTEGA, C.: Curso de Derecho Tributario, op. cit., p. 136; FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 144; MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, (10ª edic.), Tecnos, Madrid, 1999, p. 217; PEREZ ARRAIZ, J.: El fraude de Ley en el Derecho Tributario, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, p. 22; PEREZ DE AYALA, J.L.: "El fundamento "ex lege" de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley", Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, p. 87; PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99; ROSEMBUJ, T.: El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p.p. 129 y 140; RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 262; SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, (2ª edic.), La Ley, Madrid, 1990, p. 107 y VILLAR EZCURRA, M.: "La analogía en la aplicación de las normas tributarias", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 128 y ss.

<sup>27</sup> CASTRO Y BRAVO, F. DE: Derecho Civil de España, Libro primero, parte quinta, Cívitas, Madrid, 1984, p. 607. También para este autor "el fraude de ley, en sentido estricto o moderno, se da cuando se intenta amparar el resultado contrario a la ley en otra disposición dada con una finalidad diferente, pero con actos o negocios que hacen esperar el logro del resultado que se busca a pesar de lo dispuesto en la ley que se defrauda" (El negocio jurídico, op. cit., p. 370).

*se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad*<sup>27</sup>. En el ámbito tributario y partiendo de esta consideración, el profesor Palao lo define como la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, *"que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales"*<sup>28</sup>. En definitiva, se trata de eludir la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada) mediante la utilización artificiosa de otra más beneficiosa (norma de cobertura).

Este criterio se confirma, en cierto modo, por lo expuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo<sup>29</sup>, cuando afirma en su FJ 8º, *"que el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil*<sup>30</sup>. *El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo"*. Así lo han entendido las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1988 y 22 de marzo de 1996<sup>31</sup>, que aplican la previsión del Código en materia tributaria sin acudir al art. 24 de la LGT, aunque recientemente se ha apartado de este camino la Sentencia de 30 de marzo de 1999<sup>32</sup>.

En base a lo anterior, son cinco las notas que configuran el fraude a la Ley tributaria<sup>33</sup>:

---

<sup>28</sup> "El fraude a la Ley en Derecho tributario", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 63, 1966, p. 678.

<sup>29</sup> Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, I/1997, 37, p. 474.

<sup>30</sup> En palabras del profesor CASADO OLLERO ante la vía muerta en que se encuentra el art. 24 de la LGT "tal vez sea lo más sensato dejar hablar al artículo 6.4 del Código Civil" ("Legalidad tributaria y función calificadoras de la Administración Fiscal", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 64).

<sup>31</sup> Aranzadi, 3771 y 2684. Realiza un comentario de esta última RUIZ ZAPATERO, G. G.: "Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude de ley en el ámbito tributario (y II)", Carta Tributaria, monografía núm. 281, p.p. 7 y ss.

<sup>32</sup> Aranzadi, 2959. A su juicio "los preceptos aplicables en materia de "fraus legis" tributario no son sólo el artículo 6.4 del Código Civil, que define con carácter general el concepto de fraude de ley, sino también el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria, según su redacción original". En términos similares la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997 (Normacef).

<sup>33</sup> Seguimos el esquema de ARIAS CAÑETE, M.: "Fraude de ley y economía de opción", Estudios de Derecho tributario, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p.p. 501 y ss.

A. El sujeto realiza una conducta que no constituye el hecho imponible de la norma defraudada, aunque actúa como si lo realizara<sup>34</sup>.

B. Los hechos realizados han de ser lícitos, aunque, como señala el profesor Simón Acosta, el fraude de ley siempre está marcado por la ilicitud. Lo que ocurre es que se trata de una conducta no tipificada como infracción grave y por ello, no puede ser sancionada. Precisamente es esta característica, la falta de tipicidad, lo que, para este autor, distingue al fraude de ley de las infracciones<sup>35</sup>.

C. El resultado económico obtenido es similar al que se produciría con otra conducta de la que se derivaría el nacimiento de la obligación tributaria o una cuota superior. Esta afirmación significa que *"el resultado económico, que choca con la estructura de los actos o negocios empleados integra la causa de otros actos o negocios gravados, que es precisamente lo que justifica la aplicación de la norma tributaria de la que éstos constituyen el presupuesto de hecho"*<sup>36</sup>.

D. Existencia de una intención fraudulenta, que se concreta en el ánimo de eludir la realización de los hechos que originan el nacimiento de la obligación tributaria. El *"propósito de elusión no es la voluntad defraudatoria o la intención fraudulenta, sino el incumplimiento de la ley mediante procedimientos técnicos con exclusiva finalidad fiscal"*<sup>37</sup>.

E. Propósito de eludir el impuesto. La anterior redacción del art. 24 de la LGT aludía a *"hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito probado de eludir*

---

<sup>34</sup> GONZALEZ GARCIA, E.: "La calificación del fraude en los procedimientos de gestión e inspección", XXI Congreso Nacional de la AEDAF, CISS, Valencia, 1995, p. 8. Más recientemente en La interpretación de las normas tributarias, Aranzadi, Pamplona, 1998, p.p. 79-80. En este último trabajo señala tres notas que, a su juicio, delimitan el fraude a la Ley tributaria: "1º., quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma; 2º.- aún así, llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar; 3º.- bajo la anterior apariencia de legalidad subyace una intención fraudulenta objetivable, bien a través del mecanismo ideado para burlar la ley (campos inusuales o impropios), bien a través de una menor carga (no prevista por el ordenamiento) obtenida" (p. 85).

No obstante, el profesor PEREZ DE AYALA matiza que "en estos comportamientos no deja de realizarse, en su verdadera naturaleza jurídica, (aunque se deforme u oculte en apariencia) el hecho imponible tipificado en la Ley que se defrauda" ("El fundamento "ex lege" de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la Ley (en torno al nuevo artículo 24 de la LGT)", op. cit., p. 101).

<sup>35</sup> Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 108. Esta conexión entre el fraude de Ley y el fraude tributario, en general, es puesta de manifiesto por los profesores SOLER ROCH y BAYONA DE PEROGORO, al afirmar que "en puridad el fraude a la ley tributaria debería ser estudiado dentro del fenómeno general del fraude en el Derecho tributario que engloba no sólo ilícitos penales, sino también conductas como las descritas" (Derecho Financiero, I, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 373).

<sup>36</sup> PALAO TABOADA, C.: "El fraude a la Ley en Derecho tributario", op. cit., p. 694.

<sup>37</sup> ROSEMBUJ, T.: El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 162.

*el pago del tributo*<sup>38</sup>. La doctrina consideraba la exigencia del "*propósito probado*" como un obstáculo insalvable para la aplicación del precepto<sup>39</sup>, pues de dicha expresión se deducía la necesidad de una prueba específica acerca de la concurrencia del elemento subjetivo del fraude. Sin duda, por ello, la reforma efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la ha suprimido del art. 24. Sin embargo, se sigue exigiendo el ánimo de eludir el tributo, que deberá ser acreditado por la Administración. Así se deduce del art. 114 de la LGT, que obliga a aquélla a probar los hechos constitutivos de su derecho a liquidar. La única novedad introducida en el art. 24 consiste en afirmar la vigencia de las reglas generales sobre la prueba, de forma que es admisible la practicada por indicios o presunciones, como veremos más adelante.

Según esta posición, la declaración de fraude de Ley implica la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir. Así, lo dispone el actual art. 24.2 de la LGT, que precisa que "*los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida*". Por tanto, la declaración entraña la recalificación del acto o situación jurídica en cuestión<sup>40</sup>.

### 3. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA FORMA DE GRAVAR DETERMINADAS ECONOMÍAS DE OPCIÓN Y SU CRÍTICA.

Frente a esta posición mayoritaria entre la doctrina española, el profesor Falcón y Tella ha desarrollado una tesis diversa<sup>41</sup> y de la que se ha hecho eco, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1997<sup>42</sup> y alguna resolución administrativa<sup>43</sup>. A su juicio el fraude de Ley tributario "*consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya reali-*

---

<sup>38</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>39</sup> Vid., PEREZ ROYO, F.: "Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, I, IEF, Madrid, 1991, p. 390.

<sup>40</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 103.

<sup>41</sup> "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, p. 56. También en "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: límites a la utilización de esta figura", I y II, Quincena Fiscal, núms. 17 y 18, 1995. Acoge expresamente esta tesis, MATEU ROS CEREZO, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 147, 1996, p.p. 22 y ss.

<sup>42</sup> Jurisprudencia Tributaria, 1360.

<sup>43</sup> En el FJ 5º de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31 de octubre de 1996 (Normacef), se afirma que en "el presente caso, se puede concluir que, si bien no se ha realizado el hecho imponible transmisión de una explotación económica, sino un hecho equivalente (ampliación de capital, aportación no dineraria y reducción de capital), las operaciones realizadas sólo se pueden gravar como transmisión de explotación económica a través de la declaración de fraude de ley" (la cursiva es nuestra).

zación se ha evitado conscientemente"<sup>44</sup>. Se configura como "**un poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía**"<sup>45</sup>, mediante el gravamen de economías de opción de un sujeto concreto. Instrumento más que suficiente para hacer frente a las lagunas que siempre será posible encontrar, por muy perfecto que sea el ordenamiento tributario.

De este modo, la actual configuración del fraude de Ley del art. 24 de la LGT se caracteriza por la presencia de tres requisitos: uno objetivo, otro subjetivo y el que hace referencia a que las conductas de los sujetos se amparen en el "*texto de una norma dictada con distinta finalidad*"<sup>46</sup>.

Por lo que respecta al primero de estos requisitos, tales conductas "*suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho "equivalente" que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un gravamen inferior*"<sup>47</sup>. El segundo exige el propósito de eludir el pago del tributo. Aunque el precepto guarda silencio sobre el particular, la carga de la prueba reside en la Administración (arts. 114 y concordantes de la LGT)<sup>48</sup>.

En definitiva se admite la prueba de indicios<sup>49</sup> o a través de presunciones<sup>50</sup>. Por tanto, "*no será necesario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del fraude ..., ya que de las circunstancias de caso concreto ... podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal*"<sup>51</sup>.

Con relación al último de los requisitos, se excluyen de la calificación de fraude de Ley aquellas operaciones que aparecen suficientemente tipificadas por el ordenamiento jurídico tributario. Al mismo se refiere el art. 24.1 de la LGT cuando nos dice que las conductas en fraude de Ley deben ampararse "*en el texto de normas dictadas*

---

<sup>44</sup> "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", op. cit., p. 59.

<sup>45</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>46</sup> Ibidem, p. 56.

<sup>47</sup> Ibidem.

<sup>48</sup> Ibidem, p.p. 56-57.

<sup>49</sup> Acoge expresamente esta opinión GOMEZ VERDESOTO, M.: "El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", op. cit., p. 190. De igual modo, PRADA LARREA, J.L.: "Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo", Carta Tributaria, monografía núm. 218, 1995, p. 7.

<sup>50</sup> Según D. MARTINEZ, la "supresión de la exigencia de probar abre a la Administración la posibilidad de utilizar la "presumptio hominis" como prueba de propósito" ("La interpretación de las norma tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995 de modificación de la L.G.T.", Carta Tributaria, monografía núm. 256, 1996, p. 10).

<sup>51</sup> FALCON y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", op. cit., p. 57.

*con distinta finalidad*". No estamos en presencia de un requisito positivo del concepto de fraude, sino ante una exclusión o restricción del mismo.

Ello ocurre, por ejemplo, con el leasing, que puede ser considerado como una compraventa a plazos, pero que goza de una regulación específica en el plano tributario. Lo mismo ocurre con el fraccionamiento de las donaciones, cuando se realizan transcurridos tres años de la anterior, lo que impide su acumulación<sup>52</sup>.

De conformidad con todo lo anterior, para el profesor de la Universidad de Madrid, el fraude de Ley tributaria es un instituto radicalmente distinto del fraude de Ley civil, por dos razones. La primera, por el hecho de que el art. 24 de la LGT no contempla un supuesto de infracción tributaria, al contrario del Código Civil que exige "*un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico*". El fraude de Ley tributaria supone realizar un hecho no gravado por la Ley, pero en circunstancias que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

En definitiva, no constituye un mecanismo de reacción del ordenamiento frente a actos ilícitos, sino la aplicación de los tributos por analogía, ya que el resultado pretendido por el sujeto con el fraude repugna al ordenamiento jurídico tributario en su conjunto.

A tenor de la segunda razón, tampoco se contempla en la LGT la necesidad de una norma de cobertura, sino la inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple el hecho equivalente de que se trate<sup>53</sup>.

Ahora bien, a su juicio, existen determinados supuestos en los que no debe acudir al fraude de Ley<sup>54</sup>. En primer lugar, en materia de retenciones, pues no se elude el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que es el deber de retener. A continuación, en los beneficios fiscales, al responder a situaciones tipificadas por la norma tributaria. Si los requisitos para a un determinado beneficio están mal diseñados en la Ley, no cabe otra solución que su modificación.

En tercer lugar, en los casos de lagunas permitidas por el legislador, ya que muchas de las que existen en el sistema tributario han de presumirse queridas por éste. Con el recurso al expediente de fraude de Ley se pretenden cubrir sólo las que resulten manifiestamente no queridas y que produzcan un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema.

---

<sup>52</sup> Ibidem, p. 58.

<sup>53</sup> Ibidem, p.p. 60-65.

<sup>54</sup> Ibidem, p.p. 68-72.

<sup>55</sup> Según GONZALEZ GARCIA, para "combatir fraudes a la ley masivos debe hacerse en vía normativa, no en vía aplicativa" (La interpretación de las normas tributarias, op. cit., p. 79).

Por último, en las operaciones masivas de elusión del tributo (primas únicas, bonos austríacos, etc.). En estas, el recurso al fraude de Ley siempre supone una quiebra del principio de seguridad jurídica y, por tanto, no puede ser utilizado a nivel global<sup>55</sup>. De aquí que sea necesaria la actuación del legislador, pese a que tenga carácter retroactivo. No olvidemos que atenta más a la seguridad jurídica la analogía -inherente al fraude de Ley- que la retroactividad.

La posición del profesor Falcón y Tella ha sido objeto de una crítica reciente por parte del profesor Palao y con él un sector de la doctrina. En primer lugar, considera que la disyuntiva entre realizar o no el hecho imponible, tal y como la plantea el primero, resulta excesivamente simplista. Así, señala que el fraude de Ley no consiste en un "no realizar" el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa<sup>56</sup>. *"La norma de cobertura no es, en primer término, la ley tributaria a la que trata de acogerse el contribuyente -la cual, en el caso más favorable a éste, cuando el negocio fraudulento no está sujeto a imposición, es inexistente-, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa"*<sup>57</sup>. En nuestro ámbito resulta de aplicación el art. 6.4 del Código Civil, ya que éste no sólo trata de evitar un resultado prohibido por el ordenamiento, *"sino también uno "contrario a él", y no cabe duda que ello ocurre cuando se elude por medios inadecuados la eficacia de normas imperativas, como evidentemente, lo son las tributarias"*<sup>58</sup>.

En definitiva, Palao considera que la construcción de Falcón y Tella viene a limitar el fraude de Ley a los supuestos de laguna de la norma tributaria. Por el contrario, a su juicio, en el fraude de Ley no hay laguna alguna: *"la norma aplicable existe ya y no es otra que la Ley defraudada. La voluntad del legislador es, no simplemente "hubiera sido", gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificialmente"*<sup>59</sup>.

Por último, afirma que dicha construcción no hace otra cosa que trasladar al legislador la carga principal de la lucha contra el fraude de Ley, liberando simultáneamente al aplicador de la norma. Sin embargo, *"el legislador no tiene por qué salir al pa-*

---

<sup>56</sup> Para ROSEMBUJ, no "es correcto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado: el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado" (El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 140).

<sup>57</sup> "¿Existe el fraude a la Ley tributaria", Estudios Financieros, núm. 182, 1998, p. 12.

<sup>58</sup> Ibídem, p. 13.

<sup>59</sup> Ibídem, p. 15. Para los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, la tesis del profesor FALCON y TELLA "se muestra excesivamente respetuosa con el texto de la LGT ... y, sobre todo, deja de explicar por qué el ordenamiento se preocupa de gravar algunos supuestos no incluidos aparentemente en el hecho imponible y no otros. La razón de ello, siempre en nuestra opinión, estriba en que tales supuestos sí que están incluidos en el presupuesto de hecho y en que la actuación de los sujetos vulnera la decisión implícita, pero existente en todo caso, del legislador de gravarlos" (Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 217. Cursiva en el original).

so de todo esquema elusivo mediante una norma **ad hoc**; por el contrario, puede estimar, en ejercicio de su discrecionalidad política, que alguno de estos mecanismos defraudatorios (siempre en fraude a la ley) no requieren por su importancia económica o social su intervención, y dejar que sean la Administración y los Tribunales los que resuelvan el problema<sup>60</sup>.

#### 4. DISTINCIÓN CON OTRAS FIGURAS.

Partiendo de la construcción anterior, los actos en fraude de Ley tributaria hay que diferenciarlos de otras conductas, sean o no de elusión fiscal<sup>61</sup>. Aunque nada impide que un negocio en fraude de Ley tributaria lo sea, además, fiduciario o indirecto, en cuyo caso habrá que acudir para declararlo al expediente especial del art. 24 de la LGT<sup>62</sup>.

##### 4.1. Infracción tributaria.

En la infracción tributaria nos encontramos ante una violación abierta y directa del ordenamiento. Por el contrario, en el fraude de Ley no se infringe abiertamente el mandato de una norma, sino *"que se evita mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato"*<sup>63</sup>. En definitiva y como hace algunos años señaló el profesor Albiñana, el fraude de ley no constituye una contravención, aunque no deje de constituir una violación de la norma. *"En el fraude de ley no se da una conducta frontalmente contraria a la norma jurídica que se elude, pero consigue por vía indirecta un resultado prohibido o distinto del que la norma eludida ordena"*<sup>64</sup>.

Para el profesor Palao, la distinción entre ambas figuras se encuentra en un momento previo. En la infracción, el hecho imponible se ha realizado y, por tanto, ha surgido una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo. Sin embargo, en *"el fraude a la ley tributaria se intenta "eludir"... la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico"*<sup>65</sup>.

---

<sup>60</sup> PALAO TABOADA, C.: "¿Existe el fraude a la Ley tributaria", op. cit., p. 16.

<sup>61</sup> RUIZ TOLEDANO plantea la "creación de un único mecanismo de lucha contra la elusión fiscal (o de "recalificación) en la L.G.T. para evitar las dificultades de delimitación y procedimientos existentes en la actual redacción" (El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 262).

<sup>62</sup> PEREZ DE AYALA, J.L.: "El fundamento "ex lege" de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley", op. cit., p.p. 90 y 99.

<sup>63</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99.

<sup>64</sup> Derecho Financiero y Tributario, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, p. 390.

<sup>65</sup> "El fraude a la Ley en Derecho tributario", op. cit., p. 679. Ahora bien, "un problema de interpretación del espíritu de la norma no puede traducirse, por un lado, en un juicio de las intenciones del sujeto pasivo cuando lo único que por medios indirectos puede probarse es la in-

A nuestro juicio, siguiendo a los profesores Pérez Royo y Aguallo Avilés, el elemento esencial, en este punto, es la falta de ocultación. En la infracción tributaria, aquel elemento consiste en mantener oculta a la Administración la riqueza imponible, mientras que en el fraude de Ley las situaciones que se crean son artificiosas<sup>66</sup> pero están a la vista<sup>67</sup>.

*"En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación -nos dice el art. 25 de la LGT-, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".* Aunque el precepto no define lo que debe entenderse por simulación, lo cierto es que siempre que ésta exista en el ámbito tributario la habrá en el civil y viceversa<sup>68</sup>.

En todo caso la simulación requiere la concurrencia de tres circunstancias: una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación, un acuerdo simulatorio entre las partes y un fin de engañar a terceros extraños al acto<sup>69</sup>. La simulación puede ser absoluta, cuando la fórmula negocial es absolutamente falsa, o relativa, en la que tras dicha fórmula existe un negocio disimulado. Si utilizamos el ejemplo típico de la compraventa que encubre una donación, estaríamos ante la primera cuando la parte transmitente no percibe ninguna cantidad, mientras que si se percibe alguna estaríamos ante la segunda. Al igual que el profesor Zornoza entendemos que el art. 25 de la LGT se refiere a las dos, pues, en contra de lo mantenido por algún sector

---

tención de eludir el impuesto, nunca obviamente la conciencia de burlar la ley -la conciencia de antijuridicidad- ni, menos aún, convertirse, de otro lado, en un reproche a una supuesta falta de diligencia cuando toda la construcción alzada es impecablemente legal". Por ello, estamos, simplemente, ante una cuestión interpretativa y la reacción del ordenamiento debe ser la de imponer el cumplimiento de la Ley, no castigar conductas (PRADA LARREA, J.L.: "Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual", Impuestos, núm. 6, 1996, p. 39).

<sup>66</sup> "Aunque este elemento de la artificiosidad o empleo de forma jurídicas abusivas o desviadas de su causa no se menciona expresamente en el texto, como tampoco aparecía en el anterior, cabe entender que el mismo se halla subsumido en el concepto de elusión que, según la Academia de la Lengua, equivale a "huir de la dificultad, esquivarla o salirse de ella con algún artificio" (PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 102).

Según ROSEMBUJ no "hay sanción, porque lo que se persigue es restablecer la efectividad de la ley y, por consiguiente, no hay infracción en sentido estricto por cuanto, de su esencia, el fraude de ley no significa reprimir, sino corregir la aplicación de la ley víctima de la elusión" (El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 173. *Cursiva en el original*).

<sup>67</sup> Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 47.

<sup>68</sup> De igual modo, ZORNOZA PEREZ, J.: "La simulación en Derecho Tributario", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 177 y ROSEMBUJ, T.: El fraude

<sup>69</sup> Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997 (Normacef).

doctrinal<sup>70</sup>, también en los casos de simulación absoluta "*se puede generar la apariencia de un hecho imponible -o de algunos de sus elementos- simulado, debiendo considerarse a efectos impositivos el realmente realizado*"<sup>71</sup>.

En un plano teórico las diferencias con el fraude de Ley parecen evidentes. Así, puede afirmarse que "*en la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley, la realidad jurídica es abiertamente creada, y el negocio jurídico, efectivamente querido por las partes*"<sup>72</sup>. Además, en la simulación concurre siempre dolo, pues no es imaginable que alguien incurra en ella fortuitamente<sup>73</sup>. La presencia de este elemento de engaño provoca, normalmente, que el negocio simulado implique la realización del tipo de la infracción tributaria<sup>74</sup> o del delito fiscal, lo que no ocurre en el fraude de Ley, según hemos analizado.

Sin embargo, la aplicación de las normas tributarias realizada por la Administración hasta el momento, ha desdibujado, en cierta medida, la distinción anterior. En efecto, existen, al menos, dos razones que han provocado una preferencia de aquélla por la calificación de los negocios como simulados y no como celebrados en fraude de Ley. De un lado, la declaración de la existencia de un negocio simulado no requiere la incoación de un expediente especial<sup>75</sup>. De otro, esta opción permite, frente al fraude de Ley, imponer sanciones tributarias.

---

<sup>70</sup> CHECA GONZALEZ, C.: La reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 83 y ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Comentario al artículo 25 de la Ley General Tributaria", La reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 40

<sup>71</sup> "La simulación en Derecho Tributario", op. cit., p.p. 178-179.

<sup>72</sup> PALAO TABOADA, C.: "El fraude a la Ley en Derecho tributario", op. cit., p. 679. De igual modo, ARIAS VELASCO, J.: "Dictamen sobre el Fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto", Revista Técnica Tributaria, núm. 24, 1994, p. 27; NAVAS VAZQUEZ, R.: "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 22-23 y PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 100.

<sup>73</sup> FALCON y TELLA, R.: "La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a quince millones de pesetas en los supuestos de simulación", Quincena Fiscal, núm. 17, 1999, p. 6.

<sup>74</sup> En el fraude de ley no existe ocultación, "las maniobras o manipulaciones formales se presentan de manera abierta. En la simulación, en cambio, tanto si es absoluta como si se trata de la relativa, es, en cambio, esencial la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio" (PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 71).

<sup>75</sup> Actitud de la Administración criticada por PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995", Estudios Financieros, núm. 155, p. 14, opinión que acoge, expresamente, FALCON y TELLA, R.: "La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a quince millones de pesetas en los supuestos de simulación", op. cit., p. 5. También MATEU ROS, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 29.

Por ello, estamos ante una cuestión de prueba<sup>76</sup>. *"La simulación probada -son palabras del profesor Ferreiro- representa así un territorio en el que no cabe aplicar el fraude de ley"*<sup>77</sup>. Los medios de prueba en el ámbito tributario no son distintos de los previstos en el civil, pues, recordemos, el art. 115 de la LGT se remite "sobre medios y valoración de prueba" a los que "se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil". Dicha prueba podrá sustentarse sobre la base de indicios o de las presunciones a que se refiere el art. 118.2 de la LGT, "siempre que entre los hechos demostrados y los que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; esto es, siempre que concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia exigibles en la prueba de presunciones"<sup>78</sup>.

Así es posible que existan ocasiones en que el negocio simulado suponga fraude de Ley y la Administración no haya probado la simulación. En este caso, según Ruiz Toledano, debe aplicarse el art. 24, pero no con carácter subsidiario al art. 25, sino simplemente porque esta última ha probado la existencia de fraude de Ley y no de simulación<sup>79</sup>.

#### 4.3 Negocio indirecto.

La comprensión del concepto de negocio indirecto requiere distinguir, como hace Santoro Pasarelli, entre causa del negocio y los motivos del mismo. La causa "es el motivo típico del negocio, aquéllo que el negocio lleva dentro de sí mismo y que por esto es también y no puede no ser el motivo individual inmediato". Sin embargo, los motivos del negocio "son por el contrario los motivos ulteriores del caso concreto, variables en cada caso singular e indiferentes para el negocio, precisamente porque permanecen fuera del mecanismo negocial"<sup>80</sup>.

Partiendo de esta diferenciación, el profesor Simón Acosta señala que en el negocio indirecto concurre un motivo que va más allá de la causa del negocio. Es decir,

---

<sup>76</sup> Para LOPEZ MOLINO, la diferencia entre fraude de ley y simulación se basa en una cuestión de prueba. Si "el negocio se realizó con engaño y se logra demostrar, acreditar o probar la responsabilidad culpable de su agente, el negocio concertado podrá ser tenido como un negocio simulado, desprendiéndose de éllos efectos jurídicos que derivan de los ilícitos tributarios. Si únicamente, por contra, se concluye que con la realización de aquél se ha pretendido eludir el pago del tributo, buscando amparo en una norma de cobertura -dictada con distinta finalidad pero de efecto equivalente a la defraudada- el negocio habrá de ser declarado como ejecutado en fraude de ley tributaria" ["Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)", *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, p. 174].

<sup>77</sup> "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", op. cit.

<sup>78</sup> ZORNOZA PEREZ, J: "La simulación en Derecho Tributario", op. cit., p. 188.

<sup>79</sup> El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 161.

<sup>80</sup> Le dottrine generali del Diritto Civile, Jovene, Napoles, 1973, p.p. 177-178.

*"las partes quieren y consiguen un efecto ulterior y distinto del que es propio del negocio, siendo ese efecto consecuencia, en sentido jurídico o incluso solamente económico, del mismo efecto típico del negocio, o de varios negocios realizados conjuntamente con ese fin... En definitiva, se habla de negocio indirecto para designar la utilización de un negocio jurídico para alcanzar unos resultados jurídicos y económicos que son propios del negocio, pero que no se identifican con su causa, o con la razón de ser típica del negocio"*<sup>81</sup>.

Este planteamiento ha sido acogido tanto por la jurisprudencia como por la doctrina administrativa. Entre otras, pueden citarse, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1997<sup>82</sup> y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1994<sup>83</sup>, relativa a un contrato de lease-back. Según esta última, el negocio indirecto se caracteriza porque *"las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto al que le es propio y específico"*. En consecuencia, *"se hace preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes, y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico"*. De otro lado, el Tribunal Económico-Administrativo Central se preocupa de establecer las diferencias con el fraude de ley. Así, señala que *"es preciso aclarar con carácter previo las diferencias conceptuales existentes entre el negocio indirecto y el fraude de ley... mientras en el negocio indirecto la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes... en el fraude de ley se precisa la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra"*.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ha sido objeto de acertadas críticas, entre otros, por parte del profesor Falcón y Tella<sup>84</sup>. De un lado, por la incorrecta aplicación que efectúa el Tribunal de la distinción entre fraude de Ley y negocio indirecto. En el supuesto enjuiciado es posible apreciar, frente a lo que entiende el Tribunal, la existencia de dos normas *"que habrían actuado -de tratarse efectivamen-*

---

<sup>81</sup> Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 110. Según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de septiembre de 1996 (Jurisprudencia Tributaria, 1414), un negocio se califica como indirecto por "la diversa función de la causa del negocio con respecto al fin objetivo perseguido por las partes". En modo alguno estamos ante un negocio de este tipo a efectos tributarios, por ejemplo, cuando una sociedad vende a otra, no vinculada, una determinada maquinaria percibiendo un precio inferior al de mercado [resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 14 de noviembre de 1995 (Normacef)].

<sup>82</sup> Jurisprudencia Tributaria, 242.

<sup>83</sup> Jurisprudencia Tributaria, 1663. En parecidos términos las de 9 de marzo de 1994 -retención sobre un seguro de prima única- y 29 de marzo de 1995 -renuncia por los socios de una sociedad al derecho de suscripción preferente en favor de otra entidad residente en Holanda, que pocos días después enajena las acciones obteniendo una notable plusvalía- (Jurisprudencia Tributaria, 502 y 780).

<sup>84</sup> "Negocio indirecto y fraude de ley", Quincena Fiscal, núm. 6, 1995, p.p. 5-8.

*te de un supuesto de elusión del tributo- como ley de cobertura (la norma que permite la deducibilidad de las cuotas de **leasing**) y como ley defraudada (la reguladora del Impuesto sobre Sociedades), respectivamente*<sup>85</sup>.

De otro lado, cabe rechazar la propia calificación del contrato celebrado como negocio indirecto, pues, más bien, estamos ante una simple economía de opción. Para el profesor de Madrid, en el supuesto descrito "*se celebra efectivamente un único negocio, susceptible de producir el resultado querido, aunque dicho resultado sólo se quiere porque conlleva un ahorro fiscal*". Es decir, "*la operación parece haberse realizado efectivamente y ser querida como tal, en su resultado típico, aunque el motivo determinante de su realización haya sido -según parece- exclusivamente el régimen fiscal aplicable a dicho resultado típico*"<sup>86</sup>.

Ocurre, en realidad, que la teoría del negocio indirecto ha sido utilizada por la Administración tributaria como un subterfugio para realizar una interpretación económica de la norma, al amparo del anterior art. 25.3 de la LGT<sup>87</sup> y burlar, de esta forma, el escollo del expediente especial de fraude de Ley<sup>88</sup>. En todo caso, partiendo del trámite parlamentario de la Ley 25/1995, cabe concluir la intención del legislador de acabar con la figura del negocio indirecto en el ámbito tributario<sup>89</sup>, aunque en la actualidad nos encontramos lejos de esa meta.

En cualquier caso, parece que es preciso dejar claro que fraude de Ley y negocio indirecto son cosas distintas. El primero puede instrumentalizarse a través de negocios jurídicos indirectos<sup>90</sup> o por otros medios, mientras que el mero negocio indirecto no tie-

---

<sup>85</sup> *Ibíd*em, p. 6.

<sup>86</sup> *Ibíd*em.

<sup>87</sup> "Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen".

<sup>88</sup> PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 63 y FONSECA CAPDEVILLA, E.: "El negocio jurídico indirecto ante el Derecho tributario", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 242.

<sup>89</sup> RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 107.

<sup>90</sup> Para PEREZ ROYO, el "mecanismo a través del cual se lleva a cabo el fraude de ley es el que se conoce en la teoría del negocio jurídico como negocio indirecto: se utiliza un determinado negocio, típico o atípico, para obtener una finalidad distinta de la que constituye la causa propia del mismo" (Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99). En parecidos términos el profesor FERREIRO LAPATZA cuando afirma que la "calificación por la Administración tributaria de un negocio jurídico como un negocio indirecto conducirá así, inexorablemente, a la vía del expediente especial para el fraude de ley prevista en el art. 24 de la L.G.T." (Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 147).

En palabras de CARRASQUER CLARI, la ausencia de una definición legal sobre lo que se entiende por negocio indirecto "y la confusa formulación de la más moderna doctrina administrativa dejan pendiente su tratamiento tributario y con él una puerta abierta a la calificación de operaciones elusivas, si bien según la más autorizada doctrina deberían reconducirse al amparo del artículo 24 L.G.T." ("Principio de calificación versus fraude de ley tributaria", Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, núm. 4, 1997, p. 178).

ne siempre una finalidad fiscal<sup>91</sup>. Como señala el profesor Rosembuj, *"los contratos indirectos pueden o no ser fuente del fraude de ley y de abuso de formas jurídicas... pero lo importante, a fines de interpretación del negocio jurídico en cuestión, es determinar el motivo/móvil (el propósito económico de los efectos jurídicos) y la representación formal de la operación o diseño patrimonial realizado, porque si el único motivo de ejecución no es otro que la obtención de una ventaja fiscal, es la intencionalidad fraudulenta la que desvelará si hay abuso o incumplimiento por fraude de ley"*<sup>92</sup>.

#### 4.4 El negocio fiduciario.

Con la expresión negocio fiduciario se designa aquella figura en la que se integran y combinan, esencialmente, un negocio de transmisión y otro de garantía, que anula o condiciona los efectos del primero. Un negocio de este tipo es, en principio, lícito y válido a todos los efectos, incluidos los tributarios, salvo, como pone de manifiesto el profesor Falcón y Tella, que se hubiera producido en fraude de Ley. En este caso la Administración o bien decide abrir un expediente especial al amparo del art. 24 de la LGT o, en caso contrario, debe respetar las formas jurídicas utilizadas, ***"aunque a través del negocio se persiga un resultado práctico distinto del típico, y aunque la operación se haya instrumentado de esa forma por razones fiscales"***<sup>93</sup>.

#### 4.5 Economía de opción.

Como nos recuerda el profesor Ferreiro, la regulación del fraude de Ley presenta dificultades mucho mayores en la medida en que una precisa y clara delimitación de esta figura frente a las absolutamente lícitas *"economías de opción"* no parece haberse alcanzado todavía, ni doctrinalmente ni en el plano del Derecho positivo<sup>94</sup>. En palabras de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 31 de diciembre de 1999<sup>95</sup>, *"la economía de opción del sujeto, en cuanto no supone el abuso de formas ju-*

---

<sup>91</sup> SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 110.

<sup>92</sup> El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 308.

<sup>93</sup> "Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios la forma jurídica utilizada o de acudir a un expediente de fraude de ley (Res. TEAR Andalucía 23 junio 1999)", Quincena Fiscal, núm. 22, 1999, p. 6. Cursiva en el original. La resolución comentada figura parcialmente publicada en el núm. 14 de 1999 de la misma revista. De igual modo en "Negocios fiduciarios: régimen tributario", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 191 y ss.

<sup>94</sup> Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 145. Más recientemente ha afirmado que "mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto de otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal. Se realice, cuando por ello se opta, una "economía de opción" tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue" ("Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", op. cit.).

<sup>95</sup> FJ. 7º (Quincena Fiscal, núm. 3, 2000, p.p. 25-27).

*rídicas, y que la Inspección no pone de manifiesto incumplimientos legales, es válida y hace cierto el brocárdico latino sobre la simulación y fraude "non praesumitur fraus et simulatio ubi inter eosdem, alia aperta via, idem fieri potuit". La Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respecto a los principios constitucionales (v. gr. seguridad jurídica, artículo 9, capacidad económica artículo 31 y legalidad, artículo 25)".*

El fundamento de la economía de opción no tiene carácter residual sino que emana directamente del respeto a los derechos constitucionales de la personalidad, de la propiedad privada y de la libertad de empresa reconocidos en los arts. 10, 33 y 38 de la Constitución<sup>96</sup>.

En un primer momento el profesor Albiñana consideró que estamos en presencia de una economía de opción *"cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar"*<sup>97</sup>. Nos encontramos ante las llamadas economías de opción explícitas<sup>98</sup>. Es el caso de la persona física que desarrolla una actividad económica y que opta por no renunciar al régimen de estimación objetiva a efectos de determinar el rendimiento neto de la misma. Así el art. 29.3<sup>a</sup> de la Ley 40/1998, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que la aplicación de este régimen *"nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación"* de este régimen. Resulta evidente que la Ley ofrece dos fórmulas -estimación objetiva frente a estimación directa- y ambas instrumentan el fin real a alcanzar, que no es otro, que contribuir por el Impuesto sobre la Renta. Según esta concepción, por tanto, la economía de opción siempre será lícita, por establecerlo así expresamente la Ley y no cabe confusión alguna con el fraude de Ley.

Junto a este concepto de economía de opción, el profesor Albiñana ha construido uno más amplio -las de carácter tácito<sup>99</sup>-, en referencia a *"que por vías distintas, pero*

---

<sup>96</sup> MATEU ROS, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 30.

<sup>97</sup> "La evasión legal impositiva", Revista de Economía Política, núm. 56, 1970, p. 14.

<sup>98</sup> De igual modo, PRADA LARREA, J.L.: "Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo", op. cit., p. 8.

<sup>99</sup> Lo que el profesor SIMON ACOSTA califica de "economías fiscales". Es decir, aquéllas en que el sujeto "obrando lícitamente y sin alterar con sus motivaciones particulares la causa o fin institucional de los negocios o formas jurídicas, puede elegir entre las diversas formas de organizar sus actos económicos, y es lógico que prefiera aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal" (Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 112).

*técnicamente adecuadas, se logre el mismo resultado o finalidad de carácter económico y, sin embargo, sean aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía. En estos supuestos -de verdadera incoherencia legal- es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte un menor coste tributario, ya que la ley le ofrece la opción”<sup>100</sup>. A éstas se ha referido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 46/2000, de 17 de febrero, al definir las como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”<sup>101</sup>. La diferencia con el fraude de Ley resulta evidente: el agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión<sup>102</sup>, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra<sup>103</sup>.*

En la práctica, sin embargo, la distinción resulta difícil de precisar porque, en la mayoría de los casos, exigirá acudir a la intención de los sujetos<sup>104</sup>. Por tanto, la economía de opción es lícita siempre que, de un lado, no entrañe un abuso de las formas jurídicas y, de otro, no recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas -y no generalizadas ante la pasividad de la Administración- en relación con los fines que se pretenden alcanzar<sup>105</sup>. Buen ejemplo de esto último es el caso que contempla la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999<sup>106</sup>. Según la Admi-

---

<sup>100</sup> Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 393.

<sup>101</sup> FJ. 6º.

<sup>102</sup> Para LARRAZ la economía de opción “no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el frau legis” (Metodología aplicativa del Derecho Tributario, op. cit., p. 61).

<sup>103</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 100. En esta misma línea, el profesor FERREIRO sostiene “que cuando la normativa tributaria prevé y regula de modo expreso y específico una determinada operación y ésta se realiza cumpliendo de modo estricto, tanto en cuanto a su finalidad como a los demás requisitos exigidos por esta normativa, con ella, no estamos ante un supuesto de fraude de ley, sino ante un supuesto de economía de opción” (Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 146).

Inciendo en este planteamiento, PRADA LARREA considera que “la diferencia se halla en la racionalidad interpretativa con la que enfrentarnos a la norma, y no por el contrario en la intención defraudatoria de los sujetos de la que prescinden ambas figuras” (“Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo”, op. cit., p. 8).

Según la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997, ya citada, tanto “el fraude de Ley, como la economía de opción ... tienen en común la concordancia entre lo formulado y la realidad, no contrariar la letra legal y procurar un ahorro tributario y divergen en que la economía de opción no atenta a lo querido por la Ley, mientras que sí atenta el fraude de Ley”.

<sup>104</sup> SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 112.

<sup>105</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 220.

<sup>106</sup> Ya citada.

nistración el acuerdo de disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación de los bienes en el instante anterior a la enajenación de unos terrenos se había realizado con el propósito de eludir el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en fraude de ley. Sin embargo, el Tribunal considera<sup>107</sup> que *"en el caso de autos no existe "fraus legis", sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (art. 106.2.a) declara exentas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales"*. Por ello, el sujeto pasivo *"no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable "ope legis", aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios, -exención, en lugar de no sujeción-, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero"*.

## 5. A MODO DE CONCLUSIÓN: BASES PARA UNA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Lo expuesto hasta el momento pone de manifiesto que estamos en presencia de uno de los temas de eterno del Derecho tributario. Por ello, no pretendemos formular una tesis propia sobre lo que debe entenderse por el fraude de Ley en nuestro ámbito, pero sí formular algunas reflexiones sobre cómo interpretar la actual redacción del art. 24 de la LGT.

En primer lugar, el precepto trata de evitar que determinadas capacidades económicas no queden sin gravar. En las conductas que trata de evitar el art. 24 de la LGT, el interesado -obsérvese que el precepto huye de calificarlo como sujeto pasivo- hace tributar una capacidad económica equivalente a la que grava el tributo que se pretende eludir, total o parcialmente, utilizando para ello *"hechos, actos o negocios jurídicos"*. En modo alguno realiza el hecho imponible, pues, en caso contrario, estaríamos en presencia de una infracción tributaria.

Pensamos, en segundo lugar, que no puede extrapolarse la construcción del fraude de Ley civil al ámbito tributario, además de por las razones apuntadas por el profesor Falcón y Tella, por el hecho de que puede producirse un fraude de Ley civil sin que se produzca fraude a la Ley tributaria y viceversa. Por ejemplo, la constitución de una sociedad o la transferencia de unos bienes en fraude de acreedores no es reconducible a la figura del fraude de Ley tributaria si se satisfacen los tributos correspondientes. De igual modo, puede existir este último sin que exista el civil, cuando se trate de eludir el

---

<sup>107</sup> FJ 6º.

pago del tributo correspondiente a una compraventa o una permuta mediante el mecanismo de la constitución e inmediata disolución de una sociedad<sup>108</sup>.

En tercer lugar, el art. 24 de la LGT constituye un instrumento especial en manos de la Administración que sólo puede ser utilizado cuando se den los elementos, objetivo y subjetivo, que lo configuran. El calificativo de "*especial*" no debe ser identificado como "*excepcional*"<sup>109</sup>, pues no está concebido para evitar la elusión fiscal cuando ya no quede otro remedio.

El elemento objetivo hace referencia a la utilización de formas jurídicas de manera artificiosa, es decir, en palabras del art. 24.1 de la LGT, de "*hechos, actos o negocios jurídicos ... amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad*", lo que el profesor Albiñana califica de "*vías no típicas*"<sup>110</sup>. Normalmente nos encontramos ante actos o negocios jurídicos, configurados por el ordenamiento civil, mercantil o, incluso, administrativo, cuyas consecuencias tributarias no están plenamente delimitadas y que ponen de manifiesto una capacidad económica equivalente, aunque menor, a la que se manifestaría de realizarse el hecho imponible.

De aquí que puedan existir economías de opción que repugnen al ordenamiento jurídico y antes las que la Administración no puede acudir al expediente de fraude de Ley, pues el sujeto no ha hecho uso de tales "*normas*", en definitiva, no ha realizado el elemento objetivo. Por ello, tampoco consideramos que el instrumento con que cuenta la Administración en el art. 24 de la LGT sea una forma de gravar actuaciones de los sujetos pasivos que utilizan una laguna legal para conseguir una menor tributación. Hemos de partir de que, son palabras de García Novoa, las ausencias de regulación han de presumirse queridas por el legislador y, por tanto, las mismas no tienen que suponer inseguridad. Cuando éste "*no regula una determinada obligación tributaria, esto es, cuando no configura un determinado sector de la realidad como hecho imponible es porque no ha querido gravarlo*"<sup>111</sup>. Cosa distinta es que si tales lagunas dejan capacidades económicas sin tributar, deba integrarlas a la menor brevedad. Ello debe completarse simplificando, "*en lo posible, la legislación tributaria para evitar desigualdades, lagunas indirectas y lo que la doctrina alemana denomina "impuestos sobre los tontos", según propone el profesor Herrera Molina*"<sup>112</sup>.

---

<sup>108</sup> MATEU ROS CERESO, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 23.

<sup>109</sup> Así la califica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1998 (Jurisprudencia Tributaria, 1667).

<sup>110</sup> ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 392.

<sup>111</sup> El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 129.

<sup>112</sup> "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", Quincena Fiscal, núm. 12, 1999, p. 16.

Con relación al elemento subjetivo, se requiere que el sujeto pretenda, a través del empleo de tales formas jurídicas, evitar el pago, total o parcial, de un tributo<sup>113</sup> sin realizar el hecho imponible, mientras que en el fraude de Ley que contempla el Código Civil lo importante es la dimensión objetiva del ilícito<sup>114</sup>.

En cuarto lugar, la reacción del ordenamiento tributario ante los negocios o conductas en fraude de Ley es "*la aplicación de la norma tributaria eludida*", impidiendo, en su caso, el "*nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos*". En todo caso debe "*ser declarado en expediente especial*" con audiencia al interesado, ya que así lo exige expresamente el art. 24.1 **in fine** de la LGT, pues, en caso contrario, se produce "*una clara vulneración del procedimiento tributario*"<sup>115</sup>. La necesidad de este expediente especial, prevista tanto en la redacción original del precepto como en la actual, fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que fue derogado por el Real Decreto 802/1993, de 28 de mayo. ¿Resulta necesario el desarrollo reglamentario del art. 24 de la LGT para que pueda aplicarse o cabe acudir a las normas de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común?. Aunque la jurisprudencia<sup>116</sup> y un sector doctrinal admite esta última posibilidad<sup>117</sup>, nos decantamos por la primera, pues el expediente especial, que no es el normal de comprobación e investigación<sup>118</sup>, es una exigencia del precepto<sup>119</sup>, con lo

---

<sup>113</sup> Así, como pone de relieve GOMEZ VERDESOTO, nunca se podría declarar la existencia de fraude de ley en la adquisición de unos bonos austríacos (antes del 1 de enero de 1995) por un determinado sujeto, cuando como consecuencia de un imprevisto (la necesidad urgente de sufragar una operación médica), enajene los mismos en fechas muy próximas y posteriores al cobro de los intereses" ("El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", op. cit., p. 190).

<sup>114</sup> MATEU ROS CERREZO, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 23.

<sup>115</sup> FJ. 7º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 31 de diciembre de 1999, ya citada.

<sup>116</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1994 (Aranzadi, 8616). Entre la doctrina administrativa, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31 de octubre de 1996, ya citada, se hace eco de lo expuesto por el Tribunal Supremo.

<sup>117</sup> En este sentido los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, para los que "el procedimiento para declarar el fraude de ley tributaria debe realizarse con arreglo a las normas establecidas por la citada Ley 30/1992. En nuestra opinión, la competencia para declarar el fraude corresponde al Delegado Provincial de la AEAT por virtud de la atribución de competencia residual establecida en el art. 93 LGT" (Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 222). También ARIAS VELASCO, J.: "Dictamen sobre el Fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto", op. cit., p. 39; DELGADO PACHECO, A.: "El fraude de Ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 72 y PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 56.

<sup>118</sup> En este sentido RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 218.

<sup>119</sup> Para la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997, ya citada, el art. 24 de la LGT "está huérfano de desarrollo reglamentario, en lo relativo al expediente especial".

que estamos ante una laguna que no puede integrarse por remisión a la Ley 30/1992, más aún cuando esta última no contempla cuestiones tales como el órgano competente para instruir o resolver el expediente<sup>120</sup>.

En quinto lugar y según el art. 24.3, en las liquidaciones que se realicen como resultado de aquél "*se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que corresponda*". Esta previsión es del todo lógica, ya que el expediente especial tiene efectos declarativos y no constitutivos. Por ello, al estar en presencia de un pago extemporáneo<sup>121</sup>, procede la exigencia de intereses de demora<sup>122</sup>. En cualquier caso y como señala Rodríguez Márquez, ha de fijarse el tiempo de cómputo de los mismos. Al igual que este autor, propugnamos como solución correcta la exigencia de esta prestación accesoria por el plazo comprendido entre la finalización del período voluntario de pago y la fecha en que se practiquen las liquidaciones. A falta de previsión expresa, habrá que acudir al art. 87.2 de la LGT, que establece esta regla de cómputo para el caso de las infracciones<sup>123</sup>.

De otra parte, si como consecuencia de la declaración de fraude de Ley se originan devoluciones -derivadas de la anulación de las liquidaciones inicialmente practicadas-, se devengan intereses a favor del contribuyente, en los términos del art. 155 de la LGT<sup>124</sup>.

Más compleja resulta, por último, la interpretación del último inciso "*sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones*". ¿A qué efectos?<sup>125</sup>. Sin duda, a los derivados de la aplicación de la norma tributaria eludida, que le resulta permitida a la Administración tras la instrucción del expediente. De forma que este inciso presenta una

---

<sup>120</sup> En este sentido, PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 104. Según GARCIA NOVOA "lo que previó la LGT es un procedimiento especial y nada hay menos especial que lo común" (El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, op. cit., p. 134. Cursiva en el original). También MATEU ROS CERESO, R.: "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 23.

<sup>121</sup> Recordemos que el art. 61.2 de la LGT establece, como regla general, que el "vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora".

<sup>122</sup> Art. 24.3. Esta previsión no se contenía en la redacción original del art. 24 de la LGT y sí en el art. 6.2 del Real Decreto 1919/1979, hoy derogado por obra del Real Decreto 803/1993. A falta de mención sobre el particular en la LGT, o se consideraba que el fundamento positivo de la exigibilidad de intereses en estos casos era el art. 36 de la Ley General Presupuestaria, o habría que concluir la ilegalidad de la previsión reglamentaria al carecer de apoyo legal.

<sup>123</sup> El interés de demora en la Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 259.

<sup>124</sup> FALCON Y TELLA, R.: Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 566.

<sup>125</sup> Según el profesor ALBIÑANA se descarta "la imposición de sanciones a estos solos efectos, si bien en el fraude de ley inteligentemente empleado puede haber más que simple negligencia. Habría que aplicar el último inciso del artículo 77.4.d) del nuevo texto de la Ley General Tributaria para que el fraude de ley no fuera comportamiento sancionable" ("El negocio indirecto como recurso de la Administración Tributaria", Tapia, núm. 83, 1995, p. 10).

finalidad didáctica y pretende superar forzadas interpretaciones administrativas realizadas con base en la redacción anterior del precepto que omitía toda referencia a las sanciones.

La exclusión de estas últimas se debe, como señala el profesor Palao, a que *"la situación se crea abiertamente y no se intenta ocultar a la Administración"*<sup>126</sup>. De igual modo, *"no se produce una vulneración directa del ordenamiento"*<sup>127</sup>, *aunque se intente burlar su espíritu"*<sup>128</sup>.

Por último, la realización del hecho fraudulento no se encuentra tipificada como infracción grave, por lo que no puede ser sancionada<sup>129</sup>. De esta última conclusión que, a nuestro juicio se nos presenta como innegable, se aparta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000<sup>130</sup>. A su juicio, el art. 24 de la LGT *"si bien dispone que se aplique la norma fiscal que se trataba de evitar, no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, lo que es cierto, según la interpretación que se viene dando por la doctrina científica, por las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y por la jurisprudencia contencioso-administrativa; sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal"*. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Ferreiro al comentar esta resolución judicial, la única sanción al fraude de ley que establece la LGT y cualquiera que sea la cantidad cuyo pago se pretende evitar a través de él, es la aplicación de la Ley defraudada. El legislador nos dice, de forma clara y expresa, que los hechos realizados en fraude de ley no son merecedores de respuesta penal. Son, si se quiere, penalmente irrelevantes o lícitos<sup>131</sup>.

---

<sup>126</sup> "El fraude a la Ley en Derecho tributario", op. cit., p. 695.

<sup>127</sup> En sentido contrario la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 (Quincena Fiscal, núm. 9, 1999, p.p. 28-30), para la cual la calificación como fraude de ley no excluye el delito, pues la alusión del art. 24 de la LGT hay que entenderla realizada "a las sanciones administrativas, sin que el precepto componga modulación excepcional ninguna a la cuota defraudada, que es el solo elemento fijado por el legislador como determinante del reproche criminal que en esta causa se postula" (FJ 15º).

<sup>128</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, p. 97.

<sup>129</sup> SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 108.

<sup>130</sup> Quincena Fiscal, núm. 1, 2001.

<sup>131</sup> "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", op. cit. En parecidos términos FALCON y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP de 31 de julio de 2000", Quincena Fiscal, núm. 1, 2001, p.p. 5-6.

# EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CÁNONES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA

Juan Ramón Medina Cepero

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Internacional de Cataluña*

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. NORMAS GENERALES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS
3. NORMAS PARTICULARES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS
4. EPÍLOGO

### I. INTRODUCCIÓN

Es bien conocido que la sujeción fiscal de una persona física o jurídica puede realizarse en base a su residencia habitual o al lugar físico donde obtiene sus rentas. Este doble criterio de sujeción provoca, a nivel internacional, un problema de doble imposición<sup>1</sup>. Este problema no es más que una cuestión de competencia fiscal entre Estados, que pretenden gravar una misma renta.

---

<sup>1</sup> De ahí, la búsqueda a nivel internacional de una norma jurídica común que, coordinando los ordenamientos de los países implicados, recoja un sistema autónomo para suprimir este fenómeno y sus efectos. Vid. a nivel internacional, MOORE & OUTSLAY., *US Tax Aspects of doing business abroad*, American Institute of certified accountants, New York, 1991, páginas 129 a 133; RYAN, E.D., "The Practical effect of US treaties to US persons: the interrelationship with the foreign tax credit", en *Tax Treaties and Competent Authority*, Matthew Bender, New York, 1978, páginas 111 y siguientes; POSTLEWAITE, Ph. & COLLINS, M. P., *International Individual Taxation*, MacGraw Hill, Colorado, 1981, páginas 215 a 241.

Los Estados intentan solucionar este problema adoptando medidas unilaterales o bien alcanzando acuerdos internacionales por vía diplomática. Las negociaciones diplomáticas sobre la doble imposición internacional han cristalizado en los llamados "Convenios internacionales de doble imposición"<sup>2</sup>, que tienen, según el artículo 96 de nuestra Constitución, primacía sobre el Derecho interno<sup>3</sup> y que constituyen la fuente primaria de resolución de estos conflictos internacionales de doble imposición fiscal<sup>4</sup>.

Asimismo, estos Convenios de Doble Imposición, que han sido elaborados siguiendo el esquema del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>5</sup> y que reúnen las mejores aportaciones de la historia del Derecho Fiscal Internacional<sup>6</sup>, son la norma de referen-

---

<sup>2</sup> Se ha señalado con acierto que los Convenios de Doble Imposición presentan una naturaleza dual: por una parte, suponen un acuerdo entre dos estados soberanos y, por otra, una vez ratificados, forman parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados contratantes. Presentan, además una característica especial que los distingue de otros acuerdos internacionales dirigidos principalmente a regular las relaciones entre los Estados. Los Convenios de Doble Imposición, aunque regulen también unas relaciones entre Estados que los suscriben, van dirigidos, principalmente a los contribuyentes, personas privadas, que aplicarán inmediatamente sus disposiciones para determinar sus obligaciones fiscales respecto a cada uno de los Estados que han firmado el Convenio de Doble Imposición. Los Estados, en primer término, se limitan a tomar las medidas necesarias para incorporar a su ordenamiento interno el tratado suscrito. Será posteriormente, al comprobar la Administración fiscal de un Estado la aplicación hecha por el contribuyente del Convenio de Doble Imposición, cuando se plantee el problema del verdadero significado de sus disposiciones. Vid. DEL ARCO RUETE, L. *Doble Imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979.

<sup>3</sup> Si bien la Constitución española no declara expresamente la primacía del derecho de los tratados sobre la ley nacional, dicha primacía, como señala DIEZ DE VELASCO, "se acepta implícitamente en el párrafo final del número 1 del artículo 96 de la ley fundamental que consagra constitucionalmente la común tradición legal, jurisprudencial y doctrinal española". Cfr. DIEZ DE VELASCO, M. *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 2000, Tomo I, página 169. Por su parte, GUTIÉRREZ ESPADA, en esta misma línea, afirma que "la frase final del artículo 96.1 aun de manera indirectamente no puede ser más clara: una norma interna no puede derogar, modificar o suspender lo establecido por un tratado internacional". Cfr. GUTIÉRREZ ESPADA, *ob. cit.*; página 629. Jurisprudencialmente, pueden consultarse las SSTs de 30 de septiembre e 1982, 31 de octubre de 1983, 22 de mayo de 1989, 18 de junio de 1991; así como el Auto del TC 740/84 y la STC 11/1985, de 30 de enero.

<sup>4</sup> Así pues, los tratados internacionales de doble imposición pretende eliminar esta doble imposición. Sin embargo, como se ha advertido con acierto, "la eficacia propia de los tratados internacionales de doble imposición no reside tanto en la eliminación de ésta como en la forma de conseguir tal resultado" Cfr. PALAO TABOADA, C., *Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1972, páginas 625 y 626. En el ámbito europeo, y sobre el pernicioso efecto que la doble imposición causa en el buen funcionamiento del mercado interior, puede consultarse el trabajo de SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A., *La Doble Imposición en la UE*, La Ley, Madrid, 1995.

<sup>5</sup> Vid. sobre e esta materia los trabajos ya clásicos de GONZÁLEZ POVEDA, V. *Tratados y Convenios Internacionales*, CISS, Valencia, 1993 y de CALLE SAIZ, R. "Hacia los convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979 y "El Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE", en *HPE*, número 54, 1978.

<sup>6</sup> Son numerosos los estudios históricos sobre los Tratados Internacionales que abordan la Fiscalidad Internacional. Entre los trabajos más relevantes, cabe citar, aparte de los ya referidos: BAKER, Ph., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994, páginas 1 a 5; CARROLL, M., "League of Nations-Prevention of International double taxation and fiscal evasion", *League of Nations*, Geneva, 1939, Doc. núm. F/ Fiscal/ 111; MARTÍNEZ, J. C., *Les Conventions de Double Imposition*, Litec,

cia básica<sup>7</sup> para resolver los conflictos de competencia internacionales sobre las rentas obtenidas por los denominados "no residentes".

Pues bien, el artículo 12 de los más de cuarenta Convenios de Doble Imposición suscritos hasta la fecha por España, estudia el tratamiento tributario que debe darse a una de las rentas más relevantes a nivel internacional: los cánones.

Estudiamos en este breve artículo, la forma en que los cánones son gravados en nuestros Convenios de Doble Imposición. Ofrecemos, de forma separada, tanto las reglas generales de su regulación como las especialidades que presentan algunos de estos Convenios.

Estamos convencidos de que el estudio comparativo del tratamiento fiscal de los cánones en estos Convenios puede abrir a nuestro legislador futuras vías de mejora en una regulación tributaria que, a nuestro juicio, debería favorecer en esta materia, una internacionalización más amplia y que tuviese en cuenta los nuevos condicionantes de una economía cada vez más globalizada.

## 2. NORMAS GENERALES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS

En materia de cánones, los convenios españoles de doble imposición presentan una diferencia fundamental respecto del Modelo de Convenio. Así, mientras éste opta por gravar los cánones atribuyendo el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, todos los convenios españoles, dado que España es un país im-

---

París, 1986, páginas 18 y siguientes; FARRE ESPAÑOL, J.L., *La Doble Imposición, Modelo OCDE 1992*, Eina, Barcelona, 1994, páginas 51 y siguientes. BORRAS RODRÍGUEZ, A., *Doble Imposición: problemas jurídico internacionales*, IEF, Madrid, 1974, páginas 109 a 222; y DEL ARCO RUETE, L., *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, páginas 298 a 300.

<sup>7</sup> Con acierto señala CALDERÓN CARRERO, que "todo análisis de las técnicas establecidas en los Convenios de Doble Imposición debe partir ineludiblemente del examen de estos Convenios-tipo y de la doctrina emanada de estas organizaciones internacionales complementando los mismos". Cfr. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y de los métodos para su eliminación*, McGrawhill, Madrid, 1997. página 39. Obviamente, nosotros somos de la misma opinión.

<sup>8</sup> La fórmula tradicionalmente empleada es: "estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del ... por ciento del importe bruto de los cánones".

<sup>9</sup> Vid. los artículos 45.1 c) y f) de la Ley 43/1995 y los artículos 12.1 b) b'), 13. 1 f), 16. 1 d), 16. 2 d) y 23.4 de la Ley 41/1998. En referencia a los rendimientos de la propiedad intelectual, debe consultarse la Ley 22/1987, de 11 de noviembre y la Resolución de la DGT de 22 de mayo de 1984 en referencia al tratamiento del *software*. Respecto a la propiedad industrial, debe consultarse la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes. Respecto a las prestaciones de asistencia técnica, resulta obligada la consulta del Real Decreto 1750/1987, de 18 de diciembre, liberalizador de las transferencias de tecnología y prestaciones de asistencia técnica. En materia de transferencia de marcas,

portador de tecnología, excepto los suscritos con la antigua URSS, Bulgaria, Polonia y Hungría que señalan que tributarán exclusivamente en el Estado de residencia del beneficiario, establecen que los cánones pueden ser gravados en la fuente, si bien de forma limitada<sup>8</sup>, produciéndose la consiguiente remisión a la normativa interna<sup>9</sup>. Estos límites de imposición en la fuente<sup>10</sup> toman, en los diferentes convenios, los siguientes valores generales:

- a) 20 por 100 en el convenio con la India<sup>11</sup>.
- b) 15 por 100 en los convenios con Brasil<sup>12</sup>, Filipinas<sup>13</sup>, Tailandia<sup>14</sup> y Bolivia<sup>15</sup>.

---

vid. la Ley 32/1988, de 10 de noviembre. Finalmente, en referencia al arrendamiento de buques, son de obligada consulta las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1911, de 7 de junio de 1945 y de 14 de marzo de 1975, donde se señala expresamente que el arrendamiento a casco desnudo (*bare boat charter*) y con entrega (*time charter by demise*), en los que se produce la entrega del buque deben considerarse contratos de arrendamiento y no fletamiento. En esta materia, vid. también el Real Decreto 3327/1997, de 9 de diciembre y, más recientemente, el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre y el artículo 70 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, que han quedado refundidos en el actual artículo 13.1 de la Ley 41/1998. Finalmente, y en referencia al arrendamiento de aeronaves, es obligada la respuesta de la DGT de 27 de julio de 1990, en respuesta a una consulta efectuada por una empresa residente en **Alemania**, donde se distinguen diversas formas de arrendamiento de aeronaves.

<sup>10</sup> Un estudio histórico sobre las fluctuaciones de nuestras autoridades a la hora de eliminar la doble imposición que acaba con la aplicación preferente del sistema de retención en la fuente al tipo reducido del convenio en referencia a la tributación de dividendos, intereses y cánones, puede seguirse en BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994, páginas 392 y siguientes; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "Notas sobre la tributación de no residentes", *ob. cit.*; páginas 114 a 117; DE LA VILLA GIL, J.M., "La temática internacional del impuesto", en *RDFHP*, 142/1979, página 910. DE JUAN PEÑALOSA, J.L., "Cuestiones de Fiscalidad Internacional en España", *ob. cit.*, página 102 y siguientes; MAROTO SÁEZ, A., "Entidades no residentes en España y rendimientos obtenidos por no residentes", *Impuestos*, núm. 23/1994, página 98 y siguientes. URIARTE ZULUETA, "Aplicación de los Convenios de Doble Imposición en materia de dividendos, intereses y cánones", en *RDFHP*, núm. 19, 1972, página 509; y GONZÁLEZ POVEDA, "La tributación de no residentes en la Ley 18/1991", *Civitas*, núm. 75/1992, página 440.

<sup>11</sup> 10 por 100, en caso de derechos de autor.

<sup>12</sup> Los cánones por derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas, tienen un límite de imposición en la fuente del 10 por 100.

<sup>13</sup> Los cánones pagados por una sociedad registrada en el Consejo Filipino de Inversiones, tienen un límite de imposición del 10 por 100 y los cánones por películas cinematográficas o cintas de televisión o video, el 20 por 100.

<sup>14</sup> Si se trata de derechos de autor sobre una obra literaria, teatral, musical, artística o científica (con exclusión de las películas cinematográficas y cintas de video y audio), el 5 por 100. *Leasing* financiero de equipos industriales, comerciales o científicos, el 8 por 100.

<sup>15</sup> Los cánones por derechos de autor y otras remuneraciones similares, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario.

c) 10 por 100 en los convenios con Marruecos<sup>16</sup>, Japón, Polonia, Luxemburgo, Argentina<sup>17</sup>, China, Reino Unido, Australia, Suecia, México<sup>18</sup>, Irlanda<sup>19</sup>, Estados Unidos<sup>20</sup>, Túnez, Corea, Rumanía, Canadá, la antigua Checoslovaquia e Indonesia.

d) 8 por 100 en el convenio con Italia<sup>21</sup>.

e) 6 por 00 en los convenios con Países Bajos y Dinamarca.

f) 5 por 100 en los convenios con Francia, Noruega, antigua Checoslovaquia<sup>22</sup>, antigua URSS, Cuba, Austria, Ecuador, Federación Rusa, Suiza, Finlandia, Alemania, Israel, Portugal y Bélgica.

En los convenios con Polonia, antigua Checoslovaquia, Túnez y Canadá se supe-  
dita la aplicación del límite a que los cánones tributen efectivamente en el Estado de re-  
sidencia del perceptor.

### 3. NORMAS PARTICULARES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS

Como es habitual, existen una serie de particularidades en los convenios en rela-  
ción al sistema de tributación y a los límites de imposición en la fuente aplicables a los  
cánones. Estas particularidades pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

a) En el convenio con Noruega de 1963 se establecía que los beneficios proce-  
dentes de la enajenación de derechos o bienes recogidos en la definición de canon se-  
rán gravables únicamente en el Estado de residencia del cedente, no considerándose, a  
tales efectos, como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el mo-  
mento de formalizarse el contrato de una manera cierta, determinada y expresada en

---

<sup>16</sup> 5 por 100 de los cánones por derechos de autor.

<sup>17</sup> Los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de licencias tienen un límite de imposi-  
ción del 3 por 100, los pagados por derechos de autor, el 5 por 100 y en otros casos el 15 por 100 distin-  
tos a la cesión de patentes, diseños, modelos o procedimientos secretos, o a la cesión de quipos industria-  
les, comerciales o científicos. En materia de *know-how*, resultan especialmente interesantes las Resolución  
del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 1990 y de 23 de julio de 1997, donde  
el Tribunal intenta discernir en un contrato complejo de transferencia de tecnología y compraventa, lo que  
cabe calificar como "cánones". Asimismo es de obligada consulta la Contestación de la Dirección General  
de Tributos de 20 de abril de 1999, donde distingue, en unos rendimientos obtenidos por una sociedad ja-  
ponesa sin establecimiento permanente por el arrendamiento y venta de un robot, entre lo que cabe cali-  
ficar como "canon" y lo que debe ser considerado como "beneficio empresarial".

<sup>18</sup> Los cánones por derechos de autor sólo se gravan en el país del beneficiario.

<sup>19</sup> 5 por 100 en los cánones por derechos de autor y el 8 por 100 en los cánones por películas.

<sup>20</sup> Este Convenio de Doble Imposición contiene otros dos tipos límites de imposición: el 5 por 100  
para los derechos de autor, y el 8 por 100 para los cánones de películas y de equipos industriales.

<sup>21</sup> 4 por 100 sobre derechos de autor.

<sup>22</sup> Los cánones por derechos de autor (excluidas las películas cinematográficas) sólo pueden gravar-  
se en el país de residencia del beneficiario.

unidades monetarias. En el nuevo Convenio de 1999, se sigue el Modelo de Convenio y se opta, con carácter general, por la "tributación compartida", estableciendo un límite máximo de gravamen en el país de la fuente del 5 por 100.

b) En el convenio con Irlanda, se establecen tres tipos máximos de imposición en la fuente:

- El 5 por 100, en el caso de cánones pagados por el uso o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas.
- El 8 por 100, en los cánones sobre películas cinematográficas, cintas u otros medios de reproducción de la imagen o el sonido, así como en los cánones por el uso de equipos industriales comerciales o científicos.
- El 10 por 100, en los demás casos.

Por otra parte, y a nivel de Protocolo se establece que las reducciones en la fuente del artículo 12 no se aplican cuando los cánones se obtengan en un Estado contratante por una sociedad residente del otro Estado en cuyo capital participen directa o indirectamente, personas no residentes de ese otro Estado en más de un 50 por 100. Esta restricción sólo se aplica a las sociedades cuya actividad se limite a la simple tenencia de acciones u otros activos. Si se trata de rendimientos obtenidos del arrendamiento a casco desnudo de buques, aeronaves o contenedores utilizados en el tráfico internacional, tales rendimientos sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del beneficiario<sup>23</sup>.

c) En los convenios con Italia y Marruecos, los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica tienen fijado un límite de imposición en la fuente del 4 por 100 y del 5 por 100, respectivamente, del importe bruto de las remuneraciones. Se excluyen derechos relativos a películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión.

d) De forma parecida, el Convenio suscrito con Israel establece un límite máximo de tributación en el país de la fuente del 5 por 100, con excepción de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras realizadas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a televisión y a discos o cintas magnetoscópicas que quedarán exentas.

---

<sup>23</sup> Por otra parte, este es el criterio seguido por **España** en su normativa interna. En esta materia es paradigmática la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1998, en la que se señala que el alquiler de buques en régimen de casco desnudo (*bare boat charter* o *affrètement coque nue*), por empresa residente, para utilizarlos en el transporte marítimo internacional, no están sujetos a imposición en **España**. Por tanto, los pagos realizados al arrendador no residente no son gravables en **España**. Vid. en el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 1998.

e) En el Convenio suscrito con la India, el artículo 12 establece dos tipos de imposición en la fuente: el 10 por 100, en el caso de cánones relativos al uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y el 20 por 100, en el caso de "pagos por servicios técnicos y otros cánones". A estos efectos, el término "cánones" comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor de una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

f) La disposición 2ª del Protocolo firmado con China establece que los cánones pagados por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos se someterán a imposición tomando como base el 60 por 100 de su importe íntegro.

g) El artículo 12 del convenio con los Países Bajos señala que las cantidades procedentes de la enajenación de los derechos o bienes recogidos en la definición de canon, sólo se someterán a imposición en el estado de residencia del cedente. No obstante, en el Protocolo se matiza que lo anterior no será aplicable si la venta de los derechos o la propiedad ha tenido lugar con la condición de que el comprador se obligue a la reventa de los derechos o la propiedad. El tipo general de 6 por 100 es matizado en el punto 14 del Protocolo anejo al Convenio de Doble Imposición. En efecto, los cánones procedentes de España y pagados a un residente de los Países Bajos en virtud de contrato formalizado dentro del período de cinco años a partir de la fecha de aplicación del Convenio de Doble Imposición a los cánones, soportarán un tipo que no puede exceder del 5 por 100<sup>24</sup>.

h) El convenio con Tailandia, aun cuando fija como porcentaje máximo el 15 por 100 con carácter general, establece dos porcentajes máximos especiales:

- el 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos por razón del *leasing* financiero relativo al uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- el 5 por 100 del importe bruto de los cánones por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, teatral, musical, artística o científica, excluidas las películas cinematográficas y las cintas de vídeo o audio empleadas para radio y televisión.

---

<sup>24</sup> La Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 1993 señala, basándose en el artículo 3 b) del Convenio suscrito entre los **Países Bajos** y **España** el 16 de junio de 1971, que no es aplicable el Convenio de Doble Imposición con los **Países Bajos** a las Antillas Neerlandesas

i) El convenio con Israel, aun cuando fija como porcentaje máximo el 5 por 100 con carácter general, por lo que se refiere a los cánones por el uso, o la concesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, eleva este límite al 7 por 100 del importe bruto si se trata de cualquier otro canon.

j) En el convenio con Brasil se introducen dos matizaciones importantes:

- Se fija en el 10 por 100 el límite de imposición en el Estado de procedencia para los derechos de autor sobre obras artísticas o científicas. Se incluyen las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión, cuando sean producidas por un residente de uno de los Estados contratantes.
- El Protocolo anexo establece que si Brasil, después de firmado el convenio, redujera el límite impositivo general del 15 por 100 aplicado a los cánones pagados por un residente del Brasil a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica, se aplicará automáticamente una reducción idéntica en el impuesto aplicable a los cánones pagados a un residente en España que se encuentre en condiciones similares.

k) Los convenios firmados con la antigua URSS, Polonia, Canadá, la antigua Checoslovaquia, Francia y Bolivia establecen que los cánones satisfechos en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones equivalentes por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Se excluyen los cánones por películas cinematográficas y por trabajos relativos a filmes o cintas de vídeo para su empleo en relación con la televisión<sup>25</sup>. No obstante, el convenio con Polonia añade en su protocolo que los cánones por derecho de autor y otros pagos análogos que, en razón de películas cinematográficas y obras filmadas o grabadas en cinta de vídeo para su uso en la televisión, se devenguen en un Estado contratante y se paguen a un residente del otro Estado, serán gravables solamente en dicho otro Estado, siempre que tales películas cinematográficas u obras filmadas o grabadas en cintas de vídeo para su uso en la televisión fueren suministradas al otro Estado contratante dentro del marco de acuerdos culturales concertados entre Estados contratantes.

l) En el convenio con Estados Unidos deben mencionarse las siguientes peculiaridades:

---

<sup>25</sup> En este sentido, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1997, donde se señala que la contraprestación satisfecha por la utilización de una cabina de televisión en un estadio francés y el transporte mediante ondas hertzianas del producto audiovisual (un partido de fútbol) se paga por la prestación de un servicio empresarial y no tiene la consideración de canon a efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con **Francia**.

- El límite impositivo del 10 por 100 se configura con un carácter residual respecto a los límites del 5 por 100 aplicable a los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas, y del 8 por 100 establecido para los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas<sup>26</sup>. En el Protocolo anexo se matiza que la determinación de si un pago constituye o no retribución por derechos de autor sobre obras científicas se efectuará con arreglo a la legislación interna del Estado de procedencia de los cánones<sup>27</sup>.
- En referencia a los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se establece que se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta, determinándose la base imponible a tales efectos, con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones.
- Si se trata de cánones percibidos por el uso, o el derecho al uso, de contenedores en tráfico internacional, en el Protocolo se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario.

Debe señalarse que todos los convenios españoles siguen, en general, la definición de "cánones" recogida en el modelo de convenio según la cual el término "cánones" significa las cantidades de cualquier clase pagada por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a

---

<sup>26</sup> La Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 1993 señala que los rendimientos procedentes de la cesión de la explotación de películas en **España** están sujetos al gravamen del Impuesto sobre Sociedades, al no derivarse de una compraventa, sino de un arrendamiento.

<sup>27</sup> Es muy aleccionadora la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1998, donde se declaran sujetos al Impuesto sobre Sociedades español los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de uso de películas cinematográficas y declara improcedente la devolución de las retenciones practicas por la entidad pagadora residente en **España** (Trifilms, S.A.) a una sociedad norteamericana residente en New York (Dino de Laurentis Corporation). Sobre esta cuestión, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1998. También resulta interesante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 1996 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de películas cinematográficas en formato vídeo doméstico.

experiencias industriales, comerciales o científicas<sup>28</sup>. Asimismo, se intenta separar siempre el "canon" (artículo 12) del "beneficio empresarial" (artículo 7)<sup>29</sup>.

Las peculiaridades que se contienen en algunos convenios respecto a la definición de "cánones" son varias; a saber:

a) El convenio con Dinamarca incluye las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de equipos de transporte.

b) Los convenios con Italia, Brasil, Suecia y Marruecos incluyen las rentas procedentes de la prestación de asistencia técnica.

---

<sup>28</sup> Como puede verse, bajo el nombre de cánones (*royalties o redevances*) se comprenden rendimientos de naturaleza muy distinta y a veces imprecisa. Se confunden fácilmente, en algunos casos, con prestaciones de servicios, como sucede con los procedentes de la transmisión de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas cuya frontera con los obtenidos en prestaciones de servicios no es tan nítida como sería conveniente. Vid. por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1973 donde el reclamante no puede probar que unas cantidades pagadas en concepto de "asistencia técnica" a una empresa alemana sean encuadrables en el concepto de "cánones" y, en consecuencia, sólo puedan ser gravadas respetando el límite máximo del 5 por 100 establecido en el Convenio de Doble Imposición hispano-francés de 1966; la de 16 de julio de 1988, en la que señala que deben ser incluidas en el concepto de "cánones" las contraprestaciones pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales que incluyen compensaciones accesorias en contratos de transferencia de tecnología y cesión de licencias, así como por la asistencia técnica, por cursillos de formación, por gastos de viaje, manutención, alojamiento, y por compensación de cursillistas; y la de 24 de octubre de 1998 en la que el Tribunal duda sobre si las rentas obtenidas por la prestación de servicios de asesoramiento informático prestados por una entidad residente en **Bélgica** son calificables como "canon". Su perplejidad aumenta al repasar el artículo 12.2 del Convenio hispano-belga y comprobar que no puede determinarse con exactitud el contenido de los servicios prestados. Sin embargo, decide no calificar estas rentas como cánones porque la Administración había ya reconocido que no lo eran y ahora no puede pretender un cambio de calificación sin explicar el porqué de esta pretensión. También es interesante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 1995, donde se analiza la naturaleza jurídica del contrato de transferencia de tecnología, concluyéndose que participa de la naturaleza jurídica de un contrato de "asistencia técnica" y, en consecuencia está sometido en **España** a un límite impositivo máximo del 5 por 100, que es el que señala para los "cánones" el Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966. En el mismo sentido, vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 1996. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 1995 equipara el llamado "contrato de ingeniería" al contrato de "asistencia técnica". La Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 1995 razona sobre lo que debe entenderse por "servicios de apoyo a la gestión".

<sup>29</sup> Esta es una cuestión que ha llevado a no pocas confusiones que los Tribunales españoles han intentado aclarar. Vid. por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 13 de noviembre de 1985, donde se especifica que la utilización de servicios de ordenador por parte de una entidad residente en **España** deben ser definidos como "cánones" y no como "beneficios empresariales", debiendo, en consecuencia, tributar en el Estado-fuente, según el régimen de tributación compartida establecido en el artículo 12 del convenio hispano-belga. Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de 14 de julio de 1994, de 20 de octubre de 1994 y de 3 de noviembre de 1994, en referencia a sumas pagadas a sociedades extranjeras por la explotación en **España** de películas cinematográficas, intentan calificar adecuadamente este tipo de rendimientos, acabando calificarlos como "beneficios empresariales" en vez de como "cánones", lo cual, como puede deducirse de lo que venimos exponiendo, no resulta, a nuestro modo de ver, acertado. Vid. la aleccionadora Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1997, en la que tras estudiar un contrato para la coproducción de una telenovela, en el que ambas partes comparten los derechos de autor, establece que no existe compensación por disfrute de los derechos de autor y, en consecuencia, no cabe hablar de "cánones", sino de "beneficios empresariales".

c) El convenio con Estados Unidos incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizados en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes recogidos en la definición de "cánones". Asimismo, el término "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos<sup>30</sup>.

d) El convenio con Marruecos incorpora el arrendamiento de equipos agrícolas y portuarios, sin especificar el ámbito objetivo del término "equipos agrícolas o portuarios"<sup>31</sup>.

e) El artículo 12 del Convenio de Doble Imposición firmado con México se aparta del Modelo de Convenio en estos puntos:

- Sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, los cánones o regalías pagadas en virtud de derechos de autor, y otras remuneraciones similares por la producción de una obra literaria, dramática, musical o artística. Se excluyen de esta regla los cánones o regalías relativos a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas, destinadas a televisión y a discos o cintas magnetofónicas.

---

<sup>30</sup> Vid. la Sentencia del Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995, donde se aborda la cuestión de si el *software* debe ser calificada de "obra científica", o de "obra literaria", ya que, en el primer caso, los *royalties* (importe bruto de los cánones) tributarían al tipo del 8%, en tanto que en el segundo de los casos, el tipo aplicable sería el del 5%. La Audiencia Nacional, basándose en la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de incorporación al derecho español de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, sobre protección jurídica de programas de ordenador, decide que "no cabe duda que la Ley 16/1993 asimila los programas de ordenador a las obras literarias y así se justifica en la exposición de motivos de la norma cuando se dice que "en la descripción del objeto se identifica el amparo que se otorga a los programas de ordenador con el que se ofrecen las obras literarias" y que alcanza la significación de mandato positivo en el apartado 1º del artículo 1 cuando, bajo el epígrafe "objeto de la protección", dispone que "los programas de ordenador serán protegidos mediante los derechos de autor como obras literarias tal como se definen en el Convenio de Berna para la protección de obras literarias y artísticas". Así pues, el Tribunal acaba asimilando los programas de ordenador a las obras literarias, y, en consecuencia, debe aplicárseles un tipo de gravamen en la fuente del 5 por 100. Sobre esta misma materia, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995 establece que la transmisión por una sociedad no residente a otra residente de un *software* específico, de aplicación a un sistema de producción de un automóvil, está sometida a la Ley de Propiedad Intelectual, no siendo, por tanto, dicho *software* susceptible de transmisión, sino únicamente de cesión en uso, por lo que se considera sometido a gravamen en **España** en concepto de canon. En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 23 de julio de 1997.

<sup>31</sup> Es interesante la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 24 de octubre de 1994 en la que se declaran sujetos a imposición los rendimientos procedentes del arrendamiento de un buque para su explotación en el tráfico internacional por parte de una sociedad residente en **España**, siendo el sujeto pasivo la empresa residente de **Marruecos**, a tenor de lo dispuesto en el Convenio de Doble Imposición con este Estado.

- El término “cánones” o “regalías” incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos a que se refiere el artículo 12 en la medida en que el importe obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derechos.
- Las disposiciones de este artículo no se aplican cuando el derecho o el bien por el que se paguen los cánones o regalías se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este artículo y no por razones comerciales fundadas.

Por otra parte, el Protocolo prevé que cuando México suscriba un Convenio de Doble Imposición con un tercer Estado que sea miembro de la Unión Europea en el cual la imposición en la fuente sobre los cánones sea más reducida que la prevista en el Convenio de Doble Imposición suscrito con España, México aplicará esta imposición más reducida a los cánones pagados a residentes en España.

f) Los convenios con Rumanía, Túnez y Canadá se refieren a los derechos de autor, sin especificar qué cabe entender por “derechos de autor”.

g) El Convenio con Portugal aplica a los cánones la cláusula *anti-treaty shopping*, en referencia a las sociedades portuguesas, cuyos socios no son residentes en Portugal.

h) Los convenios con Polonia, Marruecos, Dinamarca, Rumanía, Luxemburgo, la antigua URSS, Bolivia, Tailandia, Túnez, Brasil, Suecia, Canadá, Hungría y el Reino Unido incluyen las cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de películas y cintas o bandas de grabación para radio y televisión.

i) El convenio con Luxemburgo también incluye las remuneraciones pagadas o acreditadas periódicamente o no, cualquiera que sea su denominación o su forma de cálculo, que se efectúa por la renuncia total o parcial al uso o la cesión de un bien o de un derecho que tenga la consideración de canon.

Aparte de la definición de canon ofrecida en los diferentes convenios, debe destacarse el interés de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE a efectos de la delimitación de las partidas de rendimientos que quedan incluidas en el concepto de canon<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> El término cánones, al ser una definición establecida en los Convenios de Doble Imposición, es derecho de los convenios y excluye cualquier otra interpretación basada en las leyes nacionales de los Estados. Sólo es “canon” la contraprestación pagada por el uso de alguno de los bienes materiales o inmateriales enumerados en el artículo 12 del Modelo de Convenio, siendo irrelevante la definición que pueda dar del término la ley nacional. Dentro de la definición se comprenden no sólo las sumas pagadas normalmente por la cesión del uso conforme a derecho, sino también las indemnizaciones pagadas por la utilización ilegal, cualquiera que sea la causa de su pago: indemnización por daños, por beneficios perdidos, por lucro cesante, etc. Por el contrario no son cánones los intereses indemnizatorios de la mora del deudor, que se rige por la disposición del Convenio de Doble Imposición, regulada como “interés” en el artículo 11 del Modelo de Convenio. Vid. la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 1997 que considera como “cánones” las cantidades satisfechas en virtud de contrato por el que se cede material informativo y noticias de actualidad, al entender que se ceden derechos de autor.

Así, se considera que al incluir en la definición de cánones "las informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico", debe considerarse como canon el denominado *know-how*. Éste es definido por la Asociación de Oficinas para la Protección de la Propiedad Industrial (*Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*) como "el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el *know-how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica".

Los Comentarios al Modelo de Convenio caracterizan al *know-how* por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la utilización por el cesionario de los conocimientos cedidos y no garantiza el resultado, diferenciándose, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a efectuar ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de pura asistencia técnica y cuyas remuneraciones no constituyen, según los citados comentarios, cánones a efectos del artículo 12 del modelo de convenio de la OCDE, sino beneficios empresariales (artículo 7) o rentas de profesionales independientes (artículo 15).

Es posible, no obstante, la existencia de contratos mixtos que cubren a la vez prestaciones de *know-how* y asistencia técnica o arrendamientos de servicios<sup>33</sup>. Un ejemplo, son los contratos de franquicia (*franchising*) donde el cedente comunica al cesionario sus conocimientos, además de suministrarle asistencia técnica, ayudas financieras y mercancías<sup>34</sup>. Pues bien, en referencia a estos "contratos mixtos", los Comentarios al Modelo de Convenio recomiendan la separación, conforme a las propias

---

<sup>33</sup> Especialmente interesante resulta la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 1995, donde el Tribunal estudia un contrato celebrado entre *Opel y General Motors*, que aúna transferencia de tecnología y la venta de un automóvil. Mientras la Inspección lo califica como contrato de *know-how* y señala que debe tributar, en su totalidad, al 5% según el Convenio hispano-alemán, la Audiencia distingue entre el contrato de compraventa y el de *know-how*. La Audiencia estudia con precisión lo que debe entenderse por *know-how*. Vid. en el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de febrero de 199 y la de 1 de octubre de 1996. También puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 6 de octubre de 1998, donde se califican como "cánones" los rendimientos derivados de un contrato celebrado entre una sociedad residente en **Alemania** y su filial española por el que la primera se compromete a transmitir a la segundo la tecnología necesaria para la fabricación de un producto, con sus posteriores innovaciones.

<sup>34</sup> Esta actividad ha adquirido tal importancia que ha sido objeto en **España** de una regulación especial que sigue las disposiciones del Reglamento de la Comisión número 4078/1988, de 30 de noviembre, sobre las actividades de franquicia. La Ley 7/1996, de 15 de enero, señala en su artículo 62 que "la actividad comercial en régimen de franquicia es la que se lleva a efecto en virtud de un acuerdo o de un contrato por el que una empresa denominada franquiciadora, cede a otra, denominada franquiciada, el derecho a la explotación de un sistema propio de comercialización de productos o servicios". Los Mode-

indicaciones contenidas en el contrato, de la remuneración correspondiente a cada una de las prestaciones, para aplicar a cada una de ellas el régimen fiscal que le sea propio<sup>35</sup>. Así, por tanto, una prestación tenga un carácter accesorio, y más bien desdeñable, es posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal<sup>36</sup>.

Respecto a los arrendamientos-ventas y las ventas a plazos, debe señalarse que los elementos de venta, pues las partes han convenido desde un principio la transmisión de la propiedad, deben predominar y los pagos escalonados no deben constituir, en principio, cánones<sup>37</sup>.

En el caso de equipos industriales objeto de *leasing*, los pagos periódicos realizados hasta el momento en que se ejerce la opción de compra tributarán como cánones y los posteriores se tratan como ganancias de capital o beneficios empresariales.

---

los de Convenio recomiendan hacer una distribución razonable del precio global y someter a cada una de las partes al régimen fiscal apropiado (tanto en lo que se refiere al "canon de entrada" como a los "cánones periódicos". No obstante, cuando una de las prestaciones convenidas constituye con mucho el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tengan más que un carácter accesorio, "parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la operación principal". Vid. ECHEVARRIA SANZ, J.A. *El contrato de franquicia, delimitación en las relaciones internas*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

<sup>35</sup> Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1999, donde se califican rendimientos derivados de un contrato complejo de transferencia de tecnología por el que se transmite la propiedad de patentes y modelos de utilidad y se establece también un compromiso de asistencia técnica o *know-how*. El Tribunal hace interesantes consideraciones sobre el *franchising* y va calificando cada uno de los aspectos que encierra este "contrato mixto". Vid. también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de junio de 1995, en la que se contempla un contrato en el que una de las partes, residente en **Suecia**, se obliga al diseño, fabricación, montaje y puesta en marcha de un equipo industrial para una sociedad española y asimismo a transferir la tecnología necesaria para el funcionamiento de dicho equipo a otra empresa también residente. Vid. en el mismo sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de octubre de 1998. También resulta interesante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 7 de mayo de 1998 en la que el Tribunal no admite el recurso de una sociedad finlandesa que intenta deslindar los rendimientos derivados de la prestación de servicios de dicha sociedad a su filial residente en **España**, intentando separar la ejecución de obra con resultado garantizado de los consejos técnicos que a tal fin se ofrecen.

<sup>36</sup> Vid. PEDEMONTE FEU, J. *Comentarios a la ley de patentes*, Bosch, Barcelona y BERMEJO, F. *Transferencias de tecnología*, Banco Exterior de **España**, 1981. Sobre contratos complejos con elementos diferenciados, resulta de interés la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 1993 en la que se califican los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente sin establecimiento permanente procedentes de los pagos hechos por otra entidad residente, en concepto de prestaciones de transporte y preparación de la plataforma petrolífera realizadas por esta última. El Tribunal opta por considerar que las actividades no son diferenciadas de la actividad principal, que es la de perforación de pozos.

<sup>37</sup> Vid. en tal sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1997, donde se sostiene que los intereses de aplazamiento del pago del precio deben tributar al tipo reducido del 10% previsto en el artículo 11 del Convenio firmado entre **España** y los **Países Bajos**. El Tribunal indica que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se procede a la anotación en cuenta de los intereses y su acumulación al capital. En el mismo sentido se pronuncia el referido Tribunal en su Resolución de 28 de mayo de 1998.

Debe advertirse también que al igual que en los contratos de arrendamiento financiero con compromiso de ejercitar la opción de compra, el IVA se entiende devengado en el momento de la entrega del bien o en el de formalizar la opción y, contablemente, el bien se puede activar, podría sostenerse que en este caso estaríamos ante una venta e interpretarse que los pagos periódicos por equipos industriales no deben considerarse cánones sino pagos parciales de la adquisición de un bien determinado<sup>38</sup>.

Si bien las cantidades pagadas por la concesión de películas cinematográficas pueden ser tratadas como beneficios comerciales o industriales, la tendencia general es a tratarlas como cánones, tanto si las películas se proyectan en salas como en televisión<sup>39</sup>.

Los arrendamientos de contenedores tienden a considerarse, en principio, alquileres de un equipo industrial y, en consecuencia, como cánones. No obstante, los Comentarios al Convenio autorizan que los arrendamientos de contenedores realizados por empresas de navegación marítima para un transporte terrestre de mercancías después de la descarga del buque sean tratados como beneficios empresariales.

Finalmente, hay que señalar que los cánones variables o fijos pagados en la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rieguen por el régimen relativo a la imposición de la renta derivadas de bienes inmuebles.

Debe indicarse que todos los convenios españoles siguen la pauta del Modelo de Convenio de la OCDE respecto al tratamiento de los cánones en caso de existencia de

---

<sup>38</sup> De igual modo, deben distinguirse los cánones cobrados por la cesión de uso de un derecho de propiedad protegido por una patente o por una marca del precio cobrado por la transmisión plena de aquel derecho de propiedad que da lugar a una ganancia de capital regulada en otro artículo de los Convenios de Doble Imposición. El Convenio con **Japón**, por ejemplo, establece este criterio expresamente, señalando que "los beneficios de una enajenación auténtica de tales derechos de propiedad se regirán por el artículo 13 (ganancias de capital)". El criterio debe aplicarse siempre, aunque el Convenio de Doble Imposición no lo establezca de modo expreso. El Convenio de Doble Imposición con **Noruega** precisa que "no se considerará como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse de una manera cierta, determinada y expresada en unidades monetarias". Una excepción a estas reglas que distinguen entre canon y ganancia de capital obtenida en la transmisión plena del derecho de propiedad, es el Convenio de Doble Imposición con **Estados Unidos**. En este Convenio el concepto "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos.

<sup>39</sup> Todos los Convenios de Doble Imposición consideran cánones las rentas pagadas por la concesión de la explotación de películas cinematográficas, se proyecten en salas de espectáculos o en la televisión. Los Comentarios al Modelo de Convenio, reconociendo que estas rentas son en realidad beneficios empresariales, admite que en las negociaciones bilaterales los cánones pagados por la concesión de películas se traten como beneficios industriales y comerciales y se sometan a las disposiciones del Convenio de Doble Imposición relativas a estas rentas. Sin embargo, esta posibilidad no ha sido utilizada nunca, y en todos los Convenios de Doble Imposición suscritos por **España**, las rentas procedentes de la cesión de uso de películas cinematográficas se incluyen dentro del artículo relativo a los cánones. Asimismo, muchos de los Convenios de Doble Imposición incluyen las nuevas formas de producciones audiovisuales y radiofónicas, como son grabaciones, cintas o bandas magnetoscópicas para su utilización en la radio o la televisión.

un establecimiento permanente. Según el modelo de convenio, si los cánones proceden de bienes o derechos con vinculación efectiva a un establecimiento permanente, al formar parte de uso activo, se deben considerar rentas del establecimiento permanente. Es el mismo tratamiento reservado para los dividendos e intereses afectos a un establecimiento permanente en otro Estado. Sin embargo, esta aparente *vis atractiva* del establecimiento permanente no puede extenderse a otros cánones que perciba la persona no residente, en la medida en que los cánones no estén efectivamente vinculados a este establecimiento permanente. Esta limitación de la *vis atractiva* al caso concreto de la vinculación efectiva determina que los cánones percibidos directamente por la sede central quedan sometidos a imposición limitada en la fuente. Siendo así, debe llamarse la atención sobre el hecho de que esta vinculación puede originar una imposición más beneficiosa para la sociedad no residente, ya que al considerar el canon como renta empresarial se gravará su rendimiento neto de los costes inherentes a su obtención, en lugar de su importe bruto. Tal beneficio es especialmente significativo en los arrendamientos de equipos industriales en los que la amortización y los costes financieros suponen un porcentaje sustancial del alquiler.

También debe apuntarse que la totalidad de los convenios españoles recogen la cláusula del modelo de convenio relativa a la existencia de operaciones vinculadas. Dicha cláusula tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los cánones en el caso de que el importe de éstos exceda, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado con total independencia<sup>40</sup>. Las disposiciones del artículo señalan en este supuesto que sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso pueda someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los Estados contratantes y teniendo en cuenta las demás disposiciones del convenio. Para que se aplique esta disposición es imprescindible que los pagos reconocidos como excesivos procedan de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas<sup>41</sup>.

Así pues, tratándose de empresas o personas vinculadas no se aplicará el régimen de los cánones más que a la parte de éstos que corresponda al precio que se hubiera

---

<sup>40</sup> Textualmente, esta cláusula señala que "cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante y teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio de Doble Imposición".

<sup>41</sup> No obstante, la expresión "beneficiario efectivo" sólo se emplea en los Convenios suscritos con Suecia, Italia, Hungría, Estados Unidos, Reino Unido, Luxemburgo, Rumanía y la antigua Checoslovaquia.

pactado entre empresas independientes en un mercado de libre competencia. El exceso se considera una transferencia de beneficios, que en el Estado de la fuente no tendrá la consideración de gasto fiscal. Tal transferencia de beneficios podrá someterse a imposición limitada en la fuente. La dificultad radica en fijar un precio de referencia en este tipo de operaciones. Debe advertirse que siendo en la mayoría de los casos existen insuperables dificultades prácticas para poder hacerlo.

Finalmente, puede afirmarse que todos los convenios españoles, excepto los de Marruecos y Hungría recogen una cláusula relativa a la procedencia de los cánones. Con arreglo a esta cláusula, los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o una persona residente del mismo.

No obstante, cuando el deudor pagador del canon tiene en uno de los Estados un establecimiento permanente en relación con el cual se ha contraído la obligación de pago y el canon se soporta por el establecimiento permanente, el canon se considera procedente del Estado contratante en que está situado dicho establecimiento permanente. Por tanto, un canon pagado por un establecimiento permanente de una empresa española, que esté situado en otro Estado, estaría sujeto a la ley fiscal de dicho Estado. El convenio con Estados Unidos añade que, en el caso de que el pagador de los cánones no sea residente de ninguno de los Estados, ni los cánones se soporten por un establecimiento permanente o base fija de uno de los Estados contratantes, pero los cánones se refieran al uso, o al derecho al uso, de los bienes o derechos comprendidos en la definición de cánones en uno de los Estados contratantes, los cánones se considerarán procedentes de ese Estado.

#### 4. EPÍLOGO

Como hemos señalado en más de una ocasión en otros trabajos sobre la tributación de los no residentes, a nuestro modo de ver nuestra reciente norma interna sobre Tributación de No Residentes (la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias) presenta una desconcertante descoordinación con los Convenios de Doble Imposición en materia tributaria.

En efecto, no puede aceptarse que las normas internas sean, en no pocas ocasiones, más beneficiosas que las normas contenidas en los Convenios de Doble Imposición y que deban, en consecuencia, aplicarse con carácter prioritario en virtud del denominado "principio de no agravación".

Quizás, las nuevas exenciones, por ejemplo en materia de intereses y de ganancias patrimoniales, no hagan más que poner en tela de juicio el gravamen de los cánones en el país donde se obtiene la renta. Tal vez, en el momento en que se firmaron la mayoría de estos Convenios, la realidad financiera internacional y, en especial la espa-

ñola fuese diferente, pero actualmente, con el avance de las tecnologías, la liberalización de los mercados y la creciente globalización, no parece que vaya a ser sencillo el gravar determinadas rentas en el país donde se obtienen.

Ciertamente, España es, todavía hoy, un país importador de tecnología y es comprensible que nuestro legislador pretenda gravar las rentas derivadas del pago de cánones siguiendo el criterio de territorialidad y no el de residencia. Sin embargo, no parece una buena técnica tributaria variar el criterio de sujeción en función de la renta y mucho menor establecer tipos diferentes cuando la tributación es compartida. Si además los límites impositivos varían país a país y, por tanto, convenio a convenio, puede decirse, aunque no resulta muy académico, que estamos ante un auténtico galimatías fiscal internacional, agravado, si cabe, por una legislación interna que, como decimos, destaca fundamentalmente por su descoordinación con unos acuerdos internacionales en esta materia que constituyen norma "supralegal".

A nuestro modo de ver, el criterio de residencia habitual deberá imponerse paulatinamente, a no ser que los Estados tomen ejemplo del esquema estadounidense y pretendan constituir la nacionalidad en un punto de sujeción preeminente sobre el de residencia. Sería un error e iría en contra de nuestra tradición jurídica, por más que nuestro legislador parezca olvidarlo en las mal llamadas "normas anti-paraíso fiscal".

Sería a nuestro modo de ver conveniente, que nuestro legislador avanzase en la actualización de algunos de nuestros Convenios y que pensase en la posibilidad de convertir la residencia en el criterio único para gravar las rentas de capital mobiliario obtenidas por los no residentes. Puede ser que dejase de ingresar algunas rentas a corto plazo, pero estamos convencidos de que a medio y largo plazo el beneficio para nuestra Hacienda superaría con creces esa inicial pérdida. En efecto, no es difícil pronosticar que nuestras empresas, liberadas de la agobiante carga de las retenciones que alejan por lo general a un inversor extranjero que no comprende las razones de la denominada "tributación compartida", estarán en situación sin duda más favorable para aumentar tanto sus beneficios como la posibilidad de generar empleo estable.

## EL RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL EN ESPAÑA

**Amparo Nararro Faure**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Departamento de Disciplinas económicas y financieras  
Universidad de Alicante. Miembro de la AEDAF*

### SUMARIO

#### 1. INTRODUCCIÓN

#### 2. LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO FUENTE DE VENTA

*2.1. La tributación de la propiedad industrial en el IRPF*

*2.2. La tributación de la propiedad industrial en el Impuesto sobre Sociedades.*

#### 3. LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISIÓN

*3.1. Transmisión lucrativa o mortis causa.*

*3.2. Transmisión onerosa.*

*3.3. Las variaciones patrimoniales producidas por la Transmisión en el IRPF y en el IS.*

#### 4. LA PATENTE Y LA MARCA. DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

#### 5. LAS PATENTES Y MARCAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

## 1. INTRODUCCIÓN

Hace algunos años, ya puse de manifiesto que el tratamiento doctrinal y legislativo de la Propiedad Industrial e intelectual en el ámbito del Derecho tributario español no había sido abundante, por no decir escaso y en ocasiones nulo<sup>1</sup>. Entre las razones que contribuyeron a este descuido pueden señalarse las siguientes: en primer lugar, el protagonismo que en su regulación y estudio han tenido otras disciplinas jurídicas, básicamente el Derecho mercantil. La consideración para el Derecho tributario como una modalidad de propiedad, cuyo régimen jurídico-tributario no diverge del atribuido al resto de bienes y derechos susceptibles de ser valorados económicamente y de generar rendimientos. En segundo lugar, el régimen jurídico-tributario de las patentes y marcas aparece presidido por el análisis previo de su afectación o no a una actividad empresarial. En efecto, cuando la propiedad industrial aparece afecta a una actividad empresarial, participa de los mismos problemas que el resto del patrimonio afecto, sin ninguna especificidad para la propiedad industrial y, por lo tanto, sin que parezca merecedora de un estudio diferenciado. Cuando, por el contrario, la propiedad industrial no está afectada, la inclusión dentro del apartado de "Otros rendimientos del capital mobiliario" le ha hecho perder protagonismo frente a la atención que han merecido los rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos de cualquier entidad o los derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Sin embargo, es evidente que la moderna regulación de la propiedad industrial en nuestro Derecho<sup>2</sup>, la progresiva internacionalización de las relaciones jurídicas que tienen por objeto la propiedad industrial y las transferencias de tecnología<sup>3</sup>, así como, por

---

<sup>1</sup> Vid. NAVARRO FAURE, A.: "Régimen jurídico-tributario de las patentes y marcas". Técnica Tributaria nº 30, 1995. Pág. 61 y ss.

<sup>2</sup>Véanse Ley 11/1986, de 20 de marzo de Patentes, desarrollada por Real Decreto 2245/1986, de 10 de octubre; Ley 17/2001, de 7 de diciembre de Marcas; Real Decreto 645/1990, de 18 de mayo; y Reglamento (CE) nº 40/94 del Consejo, de 20 de diciembre de 1993, sobre la marca comunitaria. Real Decreto 1270/1997, de 24 de julio, por el que se regula la Oficina Española de Patentes y Marcas. Sobre la propiedad intelectual: Real Decreto-ley 1/1996, de 12 de abril.; TR Ley 5/1998, de 6 de marzo.

<sup>3</sup> España tiene suscritos los siguientes tratados multilaterales en materia de propiedad industrial: Convenio de París para la protección de la propiedad industrial, de 20 de marzo de 1883, modificado por el Acta de Estocolmo de 1967; Convenio que establece la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, de 14 de julio de 1967, modificado en 1979. En relación con las marcas: Arreglo de Madrid relativo a la represión de Indicações de Procedencia Falsas o Engañosas, completado por el Acta Adicional de Estocolmo (1967) Arreglo de Madrid para el Registro Internacional de Marcas, de 14 de abril de 1891; Protocolo de Arreglo de Madrid para el Registro internacional de Marcas, de 1989; Reglamento común del Arreglo de Madrid relativo al Registro Internacional de Marcas y del Protocolo concerniente a esos Arreglos; Tratado sobre el Derecho de Marcas, de 1994; ; Arreglo de Niza relativo a clasificación Internacional de Productos y Servicios para el Registro de Marcas, de 15 de junio de 1957; en relación con el diseño industrial: Arreglo de La Haya relativo al depósito Internacional de Dibujos y Modelos Industriales, de 6 de noviembre de 1925, revisado en 1999; Arreglo de Locarno relativo a la clasificación Internacional para los dibujos y Modelos Industriales, de 8 de octubre de 1968. En relación con las Patentes: Arreglo de Estrasburgo relativo a la Clasificación Internacional de Patentes, de 24 de marzo de 1971; Tratado de Budapest sobre Reconoci-

último, el interés del propio Estado en fomentar la investigación y desarrollo de nuevos productos y procedimientos industriales en nuestro país han tenido su reflejo en nuestras normas tributarias. A todo ello se ha añadido en los últimos años la necesidad de otorgar una regulación jurídica al comercio electrónico, y por lo tanto también a la tributación sobre el mismo. En la medida en que la red informática es un nuevo soporte para los derechos de la propiedad intelectual e industrial, y una nueva forma de cesión de los mismos, el régimen jurídico-tributario al que estén sometidos recupera una nueva actualidad.

No obstante, las patentes y las marcas no tienen un régimen tributario especial y por lo tanto su estudio se debe realizar a través del análisis de todo nuestro sistema tributario. En efecto, mi punto de partida es que al Derecho tributario le interesa la propiedad industrial en la medida que es un derecho de contenido económico, que es susceptible de generar rendimientos y que puede ser objeto de las transmisiones gravadas por nuestros impuestos. Además, hay que tener en cuenta que en las relaciones jurídicas internacionales cuyo objeto es la propiedad industrial, puede ser frecuente que se produzcan situaciones de doble imposición internacional que pueden ser solucionadas a través de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España. Sobre la base de este esquema, tal como hicimos nuestro primer trabajo sobre el tema, hemos estructurado el presente trabajo, revisando las conclusiones también a la luz de la evolución de nuestro sistema tributario en los últimos años.

## 2. LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO FUENTE DE RENTA

En nuestro sistema tributario la renta se encuentra gravada por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Según que el titular de la patente o la marca de la que deriva esa renta sea una persona física o jurídica, el rendimiento obtenido por ésta se integrará en uno de estos dos tributos.

### 2.1. *La tributación de la propiedad industrial en el IRPF*

El artículo 37.3 de la antigua ley del IRPF (Ley 18/1991, de 6 de junio) incluyó bajo el epígrafe de "Otros rendimientos del capital mobiliario" en su apartado b) "Los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afectada a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo". La ley del IRPF de 1998 (Ley

---

miento Internacional del Depósito de Microorganismos a los fines del procedimiento en materia de Patentes, de 28 de abril de 1977, Reglamento del Tratado de Budapest sobre reconocimiento internacional del depósito de microorganismos a los fines del procedimiento en materia de patentes; Convenio Europeo sobre Formalidades Prescritas para las solicitudes de Patentes, de 11 de diciembre de 1953; Tratado de cooperación en materia de patentes; Convenio de Munich sobre Concesión de Patentes Europeas. De 5 de octubre de 1973; Real decreto 24242 de Aplicación del Convenio sobre la concesión de patentes europeas; Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y del Acuerdo sobre Contratación Pública, hechos en Marrakech, el 15 de abril de 1994.

40/1998, de 9 de diciembre), mantuvo la misma calificación para estos rendimientos en el artículo 23.4.: son rendimientos del capital mobiliario: "a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente". Pero también en el artículo 16.2 d) estableció que: "son rendimientos del trabajo los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación".

La interpretación literal del primer precepto, y sobre todo si lo comparamos con el tratamiento dado por el mismo artículo a la propiedad intelectual - cuyos rendimientos sólo se consideran de capital mobiliario cuando el contribuyente no sea el autor - avocarían a considerar que los rendimientos derivados de la propiedad industrial sólo podrían tener una doble consideración: como rendimientos de actividades económicas cuando el sujeto pasivo afecte estos derechos a su actividad empresarial o profesional, y rendimientos de capital mobiliario cuando no se encuentren afectos.

Ello no obstante, autores como PEREZ ROYO y CALERO GALLEGO<sup>4</sup> consideraban que no se puede entender que cuando el rendimiento es obtenido por el creador o inventor de la propiedad industrial se trata de un rendimiento de capital mobiliario si no la tiene afecta a una actividad empresarial, ya que estos derechos derivan de su propio trabajo y deben considerarse como en el caso de la propiedad intelectual, rendimientos profesionales.<sup>5</sup>, o rendimientos de trabajo tras la reforma de 1998.

De tal manera que los rendimientos derivados de la propiedad industrial pueden ser calificados de tres formas:

- A) Rendimientos de capital mobiliario si son fuente de rendimiento a través de la cesión a terceros por quien no los creó (herederos, compradores), sin incorporarlos a una actividad empresarial.
- B) Rendimientos del trabajo si los obtuvieran sus autores o inventores mediante la cesión de su explotación a terceros.

---

<sup>4</sup>PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Marcial Pons. Madrid, 1992, pag. 132.; CALERO GALLEGO, J.: En "Manual del Sistema Tributario Español". Dir. Jaime García Añoveros. 2ª ed. Civitas. Madrid, 1998, pág. 99.

<sup>5</sup> En contra de esta interpretación, a pesar de ser en mi opinión la más justa ya que no existe razón para otorgar en este punto un trato diferenciado a la propiedad intelectual y a la industrial, es que la omisión en el caso de la propiedad industrial de la referencia al autor es difícilmente atribuible a un olvido del legislador, cuando el antiguo reglamento de 1981 del IRPF había subsanado el mismo error que contenía la Ley de 1978. A pesar de ello acogemos en este trabajo la interpretación de los autores anteriormente citados por ser, además, la más coherente con el tratamiento otorgado a la propiedad industrial en los otros impuestos.

- C) Rendimientos de actividades económicas si los propios autores o terceros incorporan sus derechos de propiedad industrial al desarrollo de una explotación económica.

Es de destacar, sin embargo, que tras la ley del IRPF de 1998, en el concepto de actividad económica se incluyen las actividades empresariales y profesionales. No obstante, según la calificación del rendimiento como derivado de una actividad profesional o empresarial, serán distintos los regímenes de retenciones, deberes formales o determinación de la base imponible.

### **2.1.1 La propiedad industrial como fuente de rendimientos de capital mobiliario.**

Como acabamos de analizar, para que nos encontremos en presencia de este tipo de rendimientos, los ingresos deben ser percibidos por una persona distinta al creador de la patente o la marca. Normalmente se tratará de los adquirentes de la misma por una transmisión inter vivos o mortis causa.

En segundo lugar, la persona que obtiene el rendimiento no explota por si misma la patente y la marca, ya que en ese caso los citados derechos estarían afectos a una actividad empresarial.

De tal manera que estos rendimientos han de provenir de la concesión de licencias o cesiones de uso de la patente y la marca por quienes no siendo sus creadores son en el momento actual los titulares de la misma.

Los rendimientos íntegros, por tanto, consistirán en las contraprestaciones percibidas (alquileres o cánones) por la cesión del uso de los citados derechos.<sup>6</sup> Por el contrario, la enajenación de estos derechos determinará una ganancia o pérdida patrimonial a la que se aplicará el régimen general previsto para estas variaciones patrimoniales que veremos más adelante.

En cuanto a los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto, el artículo 24 de la ley sólo permite deducir los gastos de administración y depósito de valores negociables.

Resulta sumamente criticable que el citado precepto sólo en los casos de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, permita deducir los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, excluyendo de la posibilidad de esta deducción a los rendimientos de la propiedad industrial e intelectual.

---

<sup>6</sup> Hay que tener en cuenta que cuando se trate de importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de carácter vitalicio imputados a un único ejercicio o los rendimientos hayan sido generados en un plazo superior a dos años e imputados a un único ejercicio nos encontraríamos ante un rendimiento de capital mobiliario irregular, que según el artículo 24.2 de la nueva ley permitiría realizar una reducción del 30 por 100 del rendimiento neto.

No parece tener en cuenta el legislador que las patentes tienen una duración de veinte años improrrogables (art. 49 de la Ley de Patentes), y que tanto esta ley como la de Marcas establecen la exigibilidad del pago de una tasa a la Oficina española de Patentes y Marcas no sólo en el momento de su inscripción, sino anual o quinquenalmente a lo largo de su vigencia. Todos estos gastos deberían ser deducibles de los rendimientos de la propiedad industrial como gastos necesarios, porque además provoca una discriminación con respecto a otros rendimientos de capital mobiliario de la misma clase.

Por último, hay que tener en cuenta que estos rendimientos cuando son satisfechos por empresarios o profesionales, lo que normalmente será el licenciatario de la patente o la marca, están sometidos al mecanismo de la retención o ingreso a cuenta al tipo del 18% cualquiera que sea su calificación (art. 83 de la LIRPF).

### 2.1.2 la propiedad industrial como fuente de rendimientos del trabajo.

Estaremos en presencia de un rendimiento del trabajo cuando sea el propio autor de la patente o la marca el que ceda su uso a terceros a cambio de una contraprestación. El artículo 16.2 d) de la ley no deja lugar a dudas: "son rendimientos de trabajo los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". El fundamento es el mismo que en el caso de la propiedad intelectual: el rendimiento derivado del trabajo personal del sujeto pasivo y la facilidad en su gestión que otorga la citada calificación. Por eso es contradictorio con lo establecido en la ley, el artículo 88 del Reglamento del IRPF que regula el importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas y que establece que tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por: "los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.". No obstante, sería posible mantener, como hacen algunos autores que el rendimiento será del trabajo sólo cuando existe una relación laboral, imaginemos por ejemplo los trabajadores que prestan sus servicios en un departamento de I+D+i de una empresa, manteniendo la calificación de rendimiento profesional en el resto de casos.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Esta es la interpretación que sigue manteniendo MARTÍN QUERALT en "Curso de Derecho Tributario". 17ed Marcial Pons, 2001. No obstante, aunque la calificación realizada por la reforma de 1998 es menos acorde con la naturaleza jurídica del rendimiento, creo que el legislador los ha calificado sin lugar a dudas como rendimientos de trabajo, tal como ha realizado con otro tipo de rendimientos (por ejemplo, los derivados de impartir cursos y conferencias).

Para PEREZ ROYO, I., sin embargo, "queda en manos de la Administración decidir cuándo pone encima de la mesa de la prueba – evidente- de que hay ordenación por cuenta propia y que, por tanto, los rendimientos son de actividad económica, o cuándo admite la calificación como rendimientos del trabajo. Puesto que la intención de la norma no puede ser otra que la de excluir del concepto de actividad profesional a la indicada cuando se ciña a unas dimensiones modestas, lo lógico hubiera sido poner un límite cuantitativo, o bien haber intentado objetivar la existencia en este caso de ordenación por cuenta propia, como hace, por ejemplo, de cara a calificar como actividad empresarial el alquiler de inmuebles". En "Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas". Ob. Cit. Ed. 2000. Pág. 110.

En mi opinión el artículo 16 de la ley realiza una auténtica calificación de estos rendimientos como rendimientos del trabajo cuando concurren dos requisitos: que los obtenga el propio autor y que ceda el derecho a su explotación. Corroborando esta interpretación, el artículo 83 de la ley establece que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artística o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, será del 18 por 100".

Como rendimiento íntegro habrá que computar, en el primer caso, las contraprestaciones recibidas por la cesión de la patente. Los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto son los establecidos con carácter tasado por el artículo 17: las cotizaciones a la Seguridad Social o a Mutualidades Generales de Funcionarios; las detracciones por derechos pasivos; cotizaciones satisfechas a colegios de huérfanos o instituciones similares, cuotas satisfechas a sindicatos o colegios profesionales y gastos de defensa jurídica relacionados con litigios de carácter laboral. Como en el caso anterior, no será posible deducir ningún otro gasto relacionado con la propiedad industrial.

El artículo 18 de la ley establece que los rendimientos netos se minorarán en unas cantidades fijas o variables en función de la cuantía de los rendimientos del trabajo.

### **2.1.3 La propiedad industrial como fuente de rendimientos de actividades económicas.**

Cuando las patentes o marcas están afectas a una actividad empresarial, ya sea realizada esta actividad empresarial por su creador o por un tercero - lo cual quiere decir que los elementos de la propiedad industrial se integran con el resto de los elementos del activo de la empresa para obtener los rendimientos -, la patente y la marca no genera rendimientos fiscalmente autónomos o diferenciados, sino que se integran con el resto de rendimientos derivados de la actividad empresarial. Estos rendimientos provenirán, básicamente, de la venta de los bienes y servicios ofrecidos al mercado con ocasión del desarrollo de la patente, o con una determinada calidad o diferenciación del resto de productos similares a través de la marca.

La nueva ley del IRPF ha suprimido las diferencias entre las actividades profesionales y empresariales, estando ahora incluidas ambas en el concepto de "actividades económicas" del artículo 25 de la ley.

Como rendimiento íntegro de la actividad económica habrá que computar la contraprestación recibida por la cesión de la patente. En el caso de la enajenación habrá que distinguir si el objeto de la actividad del sujeto pasivo es la creación y venta de patentes (en cuyo caso estaríamos en presencia de un ingreso de la actividad), o bien, que siendo su actividad la cesión del uso de patentes, enajene ésta última, computándose

entonces como una variación patrimonial como corresponde a cualquier transmisión del activo fijo.<sup>8</sup>

La determinación de los rendimientos íntegros, se realizará por la suma de los ingresos propios de la actividad. Para obtener el rendimiento neto, si el sujeto pasivo determina éstos a través de la estimación directa normal, serán deducibles los mismos gastos que en el caso de las sociedades, por expresa remisión de la ley del IRPF, sin que se incluyan, sin embargo, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos. Remitimos el estudio de estos gastos al análisis del Impuesto sobre Sociedades.

Es posible asimismo que el sujeto pasivo determine su rendimiento neto a través del sistema de **estimación directa simplificada**. En este régimen, introducido por la ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado de 1998 y desarrollado por el RD 37/1998, de 16 de enero, el contribuyente ve reducidas sus obligaciones registrales. Además, en el cálculo del rendimiento neto (ingresos menos gastos) puede determinar el importe de algunos de estos gastos de modo objetivo, a través de porcentajes sobre el rendimiento neto, que le evitan determinadas exigencias de tipo contable.

Al sistema de estimación directa simplificada, en el caso que estamos analizando, se pueden acoger los profesionales cuyo volumen de ingresos no sea superior a 100 millones de pesetas anuales en el año inmediato anterior. El régimen es renunciable. La renuncia deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio de año en que deberá surtir efecto.

Las especialidades de este régimen consisten en lo siguiente:

- Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal de acuerdo con la tabla de amortización simplificada aprobada por la OM de 27 de marzo de 1998.
- El conjunto de provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán aplicando el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto.
- No están obligados a llevar contabilidad ajustada a las prescripciones del Código de Comercio y sólo deberán llevar tres libros registros: de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión.

Por último, estos rendimientos están sujetos a retención al tipo del 18%, tal como hemos descrito anteriormente.

---

<sup>8</sup> El tratamiento de las variaciones patrimoniales que provienen de los elementos afectos a una actividad empresarial o profesional lo remitimos al capítulo de este trabajo dedicado a la transmisión de la patente.

Dentro de los rendimientos de actividades económicas, las patentes y marcas son generadoras de gastos deducibles. También en este caso el cálculo del rendimiento a través del sistema de estimación directa lo remitimos al análisis del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, en este caso, es posible que el sujeto pasivo determine sus rendimientos a través del sistema de estimación directa simplificada, siendo los límites y régimen jurídico el mismo que hemos visto para las actividades profesionales.

La transmisión de la propiedad de la patente o la marca tendrá la consideración de ganancia o pérdida patrimonial. Esta calificación derivada de la nueva ley del IRPF varía el anterior régimen jurídico de estas transmisiones. En la anterior ley del IRPF tenían la calificación de rendimiento profesional, ya que la calificación de este tipo de rendimientos como profesionales, convertía a estos derechos en elementos afectos y, por lo tanto, las variaciones patrimoniales que generaban formaban parte de los rendimientos de esta naturaleza. En el momento actual, los empresarios individuales no incluyen en los rendimientos de sus actividades las ganancias o pérdidas obtenidas por las transmisiones de sus bienes de activo fijo, sino que éstas tributan conjuntamente con las generadas por la transmisión de los bienes de su patrimonio particular.

## *2.2 La tributación de la propiedad industrial en el Impuesto sobre Sociedades.*

Las normas del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre) que regulan la determinación de la base imponible, son las aplicables también para la determinación, en estimación directa, de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF, y a las que nos hemos remitido cuando los rendimientos obtenidos por una persona física, y derivados de la propiedad industrial, tienen esta naturaleza.

Sin embargo, antes de adentrarnos en el cálculo de la base imponible, hay que tener en cuenta que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, esto es, cuando los rendimientos a los que nos estamos refiriendo son obtenidos por una persona jurídica, tiene menor relevancia que la sociedad sea la primera titular de la patente o la marca o la haya obtenido de un tercero a efectos de la naturaleza del rendimiento. También tiene una importancia menor el que la patente y la marca esté afecta o no a la actividad empresarial, aunque normalmente lo estará.

De tal manera que el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, y la propia estructura del impuesto, parte del resultado contable de la sociedad, ajustando el mismo a las reglas específicas y criterios de valoración contenidos en la ley del Impuesto sobre Sociedades. De tal manera que la renta de las sociedades es un concepto sintético en el que siguiendo el resultado contable todos los ingresos se compensan con todos los gastos.

Pues bien, los ingresos y gastos a los que puede dar lugar la propiedad industrial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

## **2.2.1 La propiedad industrial como fuente de ingresos.**

### ***2.2.1.1 Ingresos por ventas y servicios.***

Este supuesto se producirá sólo en el caso de que el objeto de la actividad sea precisamente la venta de patentes o modelos de utilidad. Esto es, que esté dedicada a la investigación para terceros, o que su actividad típica consista en la cesión del uso de patentes o marcas a través de la concesión de licencias.

En este caso la patente y la marca no será un elemento de activo fijo de la empresa, sino del circulante, y su enajenación o las contraprestaciones obtenidas por su cesión serán ingresos típicos de la actividad empresarial. Dichas cantidades figurarán en el haber de la cuenta de resultados por su importe neto, sin adición del IVA, ya que este impuesto, como veremos, está destinado a compensarse con el IVA soportado por la entidad.

### ***2.2.1.2 Ingresos accesorios a la explotación: los cánones.***

Se producirán estos ingresos por las contraprestaciones derivadas de la propiedad industrial cedida cuando se trate de operaciones no habituales de la sociedad en el tráfico mercantil.

Entre estos ingresos cabe destacar: primero, los ingresos que se perciban (cánones) por la cesión del uso de inmobilizaciones inmateriales propiedad de la entidad, tales como patentes, marcas y otras manifestaciones de la propiedad intelectual o industrial y segundo, los ingresos derivados de contratos de franquicia, en virtud de los cuales una entidad cede a otra el derecho de uso del nombre, marca y determinados servicios comunes.

## **2.2.2 La propiedad industrial como fuente de gasto.**

En el ámbito de los gastos deducibles a que puede dar lugar la propiedad industrial, habría que distinguir, por un lado, la sociedad titular de la patente y la marca afectada a la actividad y por otro lado la sociedad licenciataria de la misma.

### ***2.2.2.1 Gastos deducibles derivados de la patente y la marca afecta.***

#### ***2.2.2.1.1 La amortización.***

La ley del Impuesto sobre sociedades establece reglas específicas respecto a las normas contables para la cuantificación y deducibilidad de los gastos en concepto de amortización de los bienes integrantes del inmovilizado de las empresas. La deducibilidad de las cuotas de amortización relativas al inmovilizado inmaterial planteaba bastantes problemas de interpretación en la legislación anterior que en cierta medida han

sido solucionados por la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, la nueva ley establece normas generales para la cuantificación de estos gastos, aplicables a todo el inmovilizado de la empresa, sea material o inmaterial, y normas específicas para los gastos de Investigación y Desarrollo, Fondo de comercio, derechos de traspaso, arrendamiento por opción de compra, y con carácter residual, una norma aplicable a todo el inmovilizado inmaterial.

El inmovilizado inmaterial está constituido por los elementos patrimoniales intangibles, susceptibles de valoración económica, que se hayan adquirido mediante contraprestación, y que se contabilicen como tales en el activo de la empresa. Se valoran por su precio de adquisición o coste de producción. En cuanto a la amortización a efectos fiscales, y con respecto a los elementos que nos interesan cabe destacar:

- Las marcas. La amortización contable de las marcas es deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que cumpla dos requisitos: a) que haya sido adquirida a título oneroso y b) que la entidad adquirente y transmitente de la marca no se encuentren vinculadas.
- Restante inmovilizado inmaterial. Cualquier otro elemento del inmovilizado inmaterial que cumpla con los dos requisitos mencionados para las marcas, podrán amortizarse por décimas partes siempre que no tengan fecha cierta de extinción. De tenerla, cosa que ocurrirá con las patentes, se amortizarán fiscalmente según su período de extinción.
- Gastos de I+D. Los gastos en que incurre una entidad en I+D por regla general son gastos del ejercicio, según el Plan General de Contabilidad, pero la entidad también puede optar por registrarlos como activos en el inmovilizado inmaterial de la empresa si se cumplen básicamente dos requisitos: a) individualización de los proyectos de investigación y su coste, y b) existencia de motivos fundados del éxito técnico de la investigación y de su rentabilidad económico-comercial.

En el caso de que se opte por activar los gastos de I+D, la ley del Impuesto sobre Sociedades concede libertad de amortización tanto para los gastos de I+D como para los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de esta naturaleza. En cuanto a los edificios, en la parte en que se hallen afectos a actividades de I+D, se permite su amortización en un periodo de diez años por partes iguales

#### *2.2.2.1.2 Tributos: las tasas*

Las tasas en materia de propiedad industrial tienen su origen en la Ley de Reforma del Sistema tributario de 11 de junio de 1964, que recogía alguno de los conceptos gravados por la Ley del Impuesto sobre el Timbre de 1960. Con posterioridad, la ley 17/1975, de 2 de mayo, sobre creación del organismo autónomo Registro de la Propiedad Industrial, estableció en su artículo 10 unas tasas y exacciones parafiscales unifica-

das por servicios, prestaciones y actividades administrativas del Registro de la Propiedad Industrial. El Registro de la Propiedad Industrial se denomina a partir de la ley 21/1992 Oficina Española de Patentes y Marcas, de tal modo que las referencias de la ley de 1975 al Registro de la Propiedad Industrial se entienden ahora referidas a la OEPM. Actualmente las tasas en materia de propiedad industrial se rigen por lo dispuesto en los artículos 160 a 162 de la Ley de Patentes; la ley 32/1988, de marcas y la ley 17/1975, de 2 de mayo, actualizando su importe por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo, hay que tener en cuenta que algunas de las prestaciones contenidas en la ley de 1975, así como los precios públicos autorizados en la Orden Ministerial de 22 de septiembre de 1995 y luego legalizados a través del Real Decreto-ley 2/1996, se encuentran ahora derogados y sustituidos por la ley 25/1998, de 13 de julio de modificación del Régimen legal de las Tasas estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público.<sup>9</sup>

Dentro de este elenco de tasas podemos distinguir aquéllas que deben satisfacerse por la protección que la inscripción en este registro ofrece al derecho de la propiedad industrial, y aquellas otras que se satisfacen por la prestación de determinados servicios adicionales que la Oficina puede prestar. Estas últimas son las reguladas por la ley 25/1998.

En efecto, la inscripción del derecho de la propiedad industrial genera el devengo de una Tasa de inscripción. Además han de pagarse tasas anuales, en el caso de las patentes, y tasas quinquenales en el caso de las marcas. Ambas prestaciones, son las que más nos interesan, desde el punto de vista de su deducibilidad en la tributación de la renta empresarial.

Junto a estas tasas, que son las recogidas en la respectivas leyes de patentes y marcas, el artículo 26 de la ley 25/1998 regula la Tasa por prestación de servicios y actividades de la Oficina Española de Patentes y Marcas.

El hecho imponible de esta tasa está constituido por la reproducción de documentos integrados en fondos documentales de la Oficina Española de Patentes y Marcas, por las búsquedas retrospectivas y la difusión selectiva de datos integrados en bases de datos, realizadas por la Oficina Española de Patentes y Marcas, así como por la prestación de servicios documentales para información tecnológica.

Se establecen como supuestos no gravados, la entrega por la Oficina Española, en calidad de distribuidor, de productos producidos por la Oficina Europea de Patentes, la Organización mundial de la Propiedad intelectual u otras organizaciones internacionales, fijándose los precios de distribución de los productos y la compensación a percibir por la Oficina Española en los acuerdos de distribución; tampoco se sujetan a la tasa las

---

<sup>9</sup> Sobre la evolución de estas tasas en materia de propiedad industrial, Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "Régimen fiscal de la propiedad industrial". Tirant lo Blanch, 1998.

entregas por empresas especializadas, de datos integrados en las bases de datos de la Oficina española, sin perjuicio de los derechos que corresponda percibir a la Oficina. Se determina también una bonificación del 30 por 100 del importe de las tasas para las entidades que contribuyan a la difusión de productos o servicios de la Oficina Española de Patentes y Marcas, previo acuerdo.

Con respecto a las contenidas en las leyes de patentes y marcas, el hecho imponible de la tasa está constituido por el otorgamiento de las autorizaciones, realización de las inscripciones y registros en materia de propiedad industrial.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no menciona, como hacía la anterior ley, el gasto por tributos, salvo en lo que se refiere al propio Impuesto sobre Sociedades al que considera no deducible. Por lo tanto habrá que remitirse a los criterios contables a efectos de su deducibilidad.

No plantea ningún problema su deducibilidad, si bien se puede tener en cuenta el distinto tratamiento en cuanto a su imputación temporal que puede tener la tasa por inscripción, y por lo tanto concesión del derecho a la patente y la marca, y, por otro lado, las tasas periódicas que se deben abonar al registro a lo largo de la vigencia de la patente y la marca (anuales en el caso de la patente, quinquenales en el caso de la marca).

En efecto, la tasa devengada por la inscripción de la patente o la marca que otorga el derecho a la misma, ya que éste se obtiene por la inscripción, se debería incorporar al valor de adquisición del derecho, lo que permitirá ir deduciéndola por la vía de la amortización.

Distinto régimen se debe atribuir a las tasas periódicas que se satisfacen al registro, por el mantenimiento en vigor de estos derechos, las cuales seguirán el criterio general del devengo en cuanto a la deducibilidad de los gastos del ejercicio. En el caso de la patente, la tasa es anual, pagándose por años adelantados durante toda la vigencia de la patente. La tasa anual será gasto del ejercicio sin ninguna particularidad. En el caso de la marca, la tasa es quinquenal, devengándose el primer quinquenio desde la expedición del título de la marca, y el segundo el último día del mes en que se cumpla el quinto aniversario de la fecha de depósito de la solicitud inicial de registro. En este caso se debería periodificar el gasto a lo largo de los cinco años.

### ***2.2.2.2 Gastos deducibles derivados de la patente y la marca cedida: los cánones.***

Si como hemos visto, las contraprestaciones derivadas de la cesión del uso de la patente o la marca tienen la consideración de ingresos para la empresa que los recibe, tendrá la consideración de gasto para aquélla que los satisface. El artículo 111 del anterior Reglamento incluía entre los gastos denominados "Trabajos, suministros y servicios exteriores" los "alquileres y cánones devengados por la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales". Los alquileres o cánones los define ahora el artículo 113 del Reglamento en los siguientes términos: "1. Se entenderán incluidos en este artículo los

arrendamientos, cánones, asistencia técnica, alquileres y, en general, toda contraprestación devengada por terceros, cualquiera que sea su denominación, procedente de la cesión a la empresa de derechos y demás bienes, cuando no se transmita la propiedad de los mismos.

En particular, el término cánones empleado en el presente artículo comprenderá las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística, informativa o científica, incluidas las películas cinematográficas, de un modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto; y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”.

La ley no menciona estos gastos, remitiendo también aquí a las normas contables. Dentro del gasto contable de “Servicios exteriores” tendrá el concepto de canon los rendimientos obtenidos o los gastos derivados de la contraprestación por el derecho de uso o la cesión de uso de inmobilizaciones inmatriculadas propiedad de terceros, tales como las patentes, marcas y otras manifestaciones de la propiedad industrial o intelectual. No será ingreso, sino variación patrimonial la transmisión de la patente y la marca y tampoco será gasto sino inversión para aquél que adquiera su propiedad.

Ahora bien, con respecto a estos cánones o contraprestaciones por la cesión del uso, habría que distinguir varios supuestos. Primero, que el canon consista en una cantidad fija que se puede pagar de una sola vez para el número de años en que se haya concedido la licencia o que se vaya pagando periódicamente a lo largo de la vigencia del contrato. Segundo, que la contraprestación consista en una cantidad variable en función de las ventas o de la producción.

En el primer caso no existe ninguna duda sobre su deducibilidad, considerándose deducible el canon en cada ejercicio a medida que se vayan devengando, o bien periodificando el gasto en cinco años cuando éste se paga de una sola vez durante toda la vida del contrato.

En el segundo caso, ALBIÑANA<sup>10</sup> no considera deducible el gasto por entender que se trata de una participación en beneficios por concepto distinto al de remuneración de servicios personales, tal como prescribe el artículo 14 de la ley.

No estoy de acuerdo con esta interpretación. En mi opinión habrá que analizar la naturaleza del contrato. Si se trata de un contrato de arrendamiento, esto es, de la cesión del uso del derecho en el cual la contraprestación toma como punto de referencia de su cuantía la producción o los beneficios de la empresa, el canon será gasto deducible porque no se trata de una participación en beneficios sino una contraprestación teniendo en cuenta los mismos. Por el contrario, si no se trata de una cesión del derecho

---

<sup>10</sup>ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: “Tratamiento tributario de las patentes y marcas”. La Ley. 1992.T.2 pág. 1082.

sino una aportación no dineraria a una sociedad que da derecho a una participación en beneficios, ésta no tendrá el carácter de deducible pero es que la contraprestación tampoco será un alquiler o un canon sino un dividendo.

### **2.2.3 La propiedad industrial como fuente de deducciones.**

La adquisición de una patente o una marca por parte de una empresa puede ser considerada como una inversión. Pero sobre todo, tiene importancia en materia de deducciones todas las actividades que pueden considerarse de investigación científica e innovación tecnológica. En efecto, la ley 55/99, de 29 de diciembre primero, y el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, después, convirtieron a la deducción por gastos de I+D+i en una de las más importante del impuesto. Tendencia que se ha mantenido en todas las leyes de Presupuestos Generales del Estado posteriores.

El artículo 33 de la Ley del Impuesto contempla dos tipos de deducciones: la deducción por gastos de Investigación y desarrollo y los gastos en innovación tecnológica. Asimismo el artículo 33 bis ha introducido una deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación en las entidades de reducida dimensión.<sup>11</sup>

#### **2.2.3.1 Investigación y Desarrollo**

- Investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

- Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considera actividad de investigación y desarrollo la concepción de "software" avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software".<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Los conceptos que el artículo 33 de la ley recoge de Investigación y Desarrollo se inspiran en los establecidos por el "Manual Frascati" que es el Manual de la OCDE par la medición de las actividades de I+D+i y que uniformiza los conceptos de Investigación, Desarrollo e Innovación tecnológica. Sobre la promoción de las actividades de I+D+i en el seno de la OCDE y UE, Vid. SERRANO ANTÓN, F.: "Los incentivos fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en la Unión Europea". En "Régimen tributario de las actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica". Ed. La Ley. Madrid, 2000, pág. 31 y ss.

<sup>12</sup> Según Tomé Muguruza estas actividades requieren una cierta organización, excluyéndose los esfuerzos rutinarios y los descubrimientos y mejoras casuales. Por otro lado, se incentiva la mera realización de la actividad, con independencia de que se logre un hallazgo par la empresa. En "Guía del Impuesto sobre Sociedades". CISS. Valencia, 1996, pág. 535.

Para que un gasto (amortización del inmovilizado, gasto del personal por los investigadores, auxiliares, materias primas y aprovisionamientos, servicios exteriores y suministros, excluidos los inmuebles y terrenos) pueda considerarse aplicado a una actividad de I+D ha de cumplir una serie de requisitos:

- la actividad de I+D ha de efectuarse en España.
- Los gastos han de estar directamente relacionados con la actividad de I+D, y han de aplicarse efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos. Se incluyen las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades. Ello exige efectuar una imputación separada y constatable de los costes por cada uno de los proyectos de investigación.
- Los gastos realizados en el extranjero también se pueden acoger a la deducción siempre que se cumplan dos condiciones: primero, que la actividad de Investigación y Desarrollo principal se efectúe en España, y segundo, que el importe de los gastos realizados en el extranjero no sobrepase el 25 por 100 del total invertido.

-También la Ley considera gastos de I+D las cantidades pagadas a un tercero que realiza la actividad por encargo del sujeto pasivo, bien de un modo individual o conjuntamente con otras entidades, siempre que dicha actividad se efectúe en España.

Cuando el encargo lo realiza el sujeto pasivo a otra entidad vinculada con aquél, las contribuciones para sufragar los gastos de esas actividades tendrán la consideración de deducibles a efectos de determinar la base imponible y, además, darán derecho a deducción en cuota íntegra por la aplicación de este incentivo cuando:

- Exista un contrato escrito celebrado previamente en el que se identifique el proyecto o proyectos a realizar.
- La entidad que realiza la contribución tenga derecho a utilizar los resultados de la actividad de I+D.
- Haya una correlación entre el derecho a utilizar los resultados de la actividad y las contribuciones aportadas a la sociedad que realiza la actividad de I+D.

La base de la deducción está constituida por el importe de los gastos efectuados, y por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, minorada en el 65% de las subvenciones recibidas para la financiación de la actividad.

Los porcentajes de deducción varían según se trate de gastos o de inversiones en inmovilizado. Para los gastos efectuados en el periodo impositivo el porcentaje varía se-

gún sea el valor de los gastos efectuados, en comparación con el valor medio de los realizados en los dos años anteriores:

- Si es igual o inferior, el porcentaje es del 30% para la totalidad de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.
- Si es superior se aplica el 30% hasta el valor medio de los realizados en los dos años anteriores, y sobre el exceso se aplica el 50%.
- Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto anteriormente, se puede practicar una deducción adicional de 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del período:
  - a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
  - b) Los gastos correspondientes a proyectos de Investigación y Desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

Para las inversiones en elementos del inmovilizado material o inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, el porcentaje será del 10 por 100.

#### ***2.2.2.2 Actividades de innovación tecnológica no incluidas en las actividades de I+D.***

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.<sup>13</sup>

En realidad esta definición que aparece confusa en cuanto a su distinción con las actividades de I+D, tiene que ser integrada por los supuestos que la propia ley incluye. No obstante, se puede considerar que la diferencia con las actividades de Desarrollo es que en éstas hay investigación previa. Además en la innovación tecnoló-

---

<sup>13</sup> Para RODRÍGUEZ MARQUEZ la única diferencia entre las actividades de I+D y las de Innovación tecnológica consiste en que las primeras aparecen desvinculadas de la obtención de un resultado, frente a la IT, que hace precisamente referencia a aquel. En "Régimen tributario de la actividades...". Ob. Cit pág. 83. Sin embargo, esta interpretación plantea varios problemas: primero, como el propio autor reconoce, hay un supuesto, el de las actividades de diagnóstico tecnológico, en las que no se exige ningún resultado, pero es que además habrá actividades de I+D en las que además de serlo se logró el objetivo para el que fueron programadas.

gica el producto ha de ser nuevo para la empresa, aunque no lo sea objetivamente considerado.

En efecto, la base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- a) Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción que incluirán la concepción y elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "Know-how" y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 euros.
- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

El porcentaje de deducción en estos casos será del 15 por 100 para los conceptos previstos en la letra a) y el 10 por 100 para los conceptos previstos en las letras restantes.

Por último, otras novedades con respecto a estas deducciones han sido las siguientes:

- El sujeto pasivo podrá plantear consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración.
- Igualmente, a efectos de la aplicación de estas deducciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de I+D o de innovación tecnológica. Estos acuerdos previos han sido desarrollados reglamentariamente a través del Real Decreto 2060/1999 de 30 de diciembre que ha añadido un nuevo capítulo al reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Capítulo V bis sobre "Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica").

### **2.2.3 Tecnologías de la información y de la comunicación en las entidades de reducida dimensión.**

El artículo 33 bis permite realizar una deducción del 10 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del periodo realizados por las entidades de reducida dimensión, relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet y del uso de tecnologías de la información y comunicación.

La deducción incluye las siguientes actividades: a) acceso a Internet (adquisición de equipos y "software, para la conexión a Internet y acceso a correo electrónico y para conectar redes internas de ordenadores a Internet); b) presencia en Internet (adquisición de equipos y "software" para el desarrollo y publicación de páginas y portales "Web" y gastos de diseño y desarrollo de estas páginas y portales); c) comercio electrónico (adquisición de equipos para la implantación de comercio electrónico a través de Internet y para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas, clientes y proveedores); d) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en los procesos empresariales (interconexión de ordenadores, integración de voz y datos, aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción).

En todos los casos la base de la deducción incluye los gastos de instalación e implantación de dichos sistemas y la formación del personal de la empresa para su uso.

La deducción es incompatible con las demás deducciones de este capítulo, y no dará derecho a deducción la parte de la inversión o gasto financiada con subvenciones.

Al igual que ocurre con la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, pueden aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos de los 15 años siguientes. Asimismo el límite conjunto del 35 por 100 de la cuota para estas deducciones, se eleva al 45 por 100 cuando la deducción por este concepto, exceda de 10 por 100 de la cuota íntegra.

## **3. LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISIÓN**

La patente y la marca son derechos transmisibles por todos los medios admitidos en Derecho así como pueden ser objeto de licencias de uso. En este sentido, es necesario analizar qué impuestos gravan estas transmisiones y cuales son las repercusiones fiscales para el vendedor y el comprador de los derechos de la propiedad industrial.

### *3.1 Transmisión lucrativa o mortis causa.*

Los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estos mismos incre-

mentos obtenidos por una persona jurídica tributarán en el Impuesto sobre Sociedades.

Quedarán sujetos por tanto al ISD los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por una persona física derivados de la adquisición de los derechos integrantes de la propiedad industrial por herencia, legado o donación.

En el caso de la herencia, los derechos de la propiedad industrial se integrarán en el caudal hereditario con el resto de bienes para fijar el valor neto de la participación individual de cada causahabiente. Por valor neto de la participación individual se entiende el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos que fueren deducibles.

En caso de donación también la base imponible está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos minorado por las deudas y cargas deducibles.

El mayor problema será determinar, en ambos casos, el valor real de las patentes y marcas. En el caso de que estén afectas a una actividad empresarial, podría utilizarse el valor derivado de la contabilidad; en el caso de que no lo estén, se podría acudir a la valoración del Impuesto sobre el Patrimonio si la patente o la marca había sido adquirida de terceros en cuyo caso tendrá un valor de adquisición; por último si la propiedad industrial que se hereda estaba en el patrimonio de su autor sin estar afecta a una actividad empresarial, habrá que acudir a una tasación pericial de su valor.

La transmisión hereditaria o gratuita por un negocio inter vivos de los derechos integrantes de la propiedad industrial no plantea más especialidades en este impuesto, pero participa con el resto de bienes y derechos de las mismas dificultades, si cabe más producto de su propia inmaterialidad, de los difíciles contornos del concepto de valor real.

Sujeto pasivo será el heredero, legatario o donatario.

### *3.2 Transmisión onerosa.*

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Es un impuesto de los llamados plurifásicos en la medida que grava todas las entregas y servicios producidos en las diferentes fases de la producción o comercialización. A través del mecanismo de la deducción y de la repercusión se consigue gravar en cada fase sólo el valor añadido al bien o servicio hasta llegar al consumidor final.

Constituye el hecho imponible del impuesto: las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Con respecto a las entregas de bienes y servicios, que es lo que ahora nos interesa, hay que tener en cuenta, en primer lugar, la propia definición de entrega de bienes o prestación de servicios. Según el artículo 4.1 de la ley: "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

De tal manera que, como primer requisito para que la transmisión de las patentes y marcas esté sujeta al IVA es que sea realizada por un empresario o profesional. A este respecto, el artículo 5 de la ley ofrece un concepto propio de empresario o profesional donde incluye, por lo que hace al tema de nuestro estudio: las sociedades mercantiles, en todo caso; y "quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.". En este último supuesto se incluirían todas las cesiones de los derechos de la propiedad industrial.

Las cesiones de los derechos de la propiedad industrial tienen el carácter de prestación de servicios. Según el artículo 11 de la Ley se consideran prestaciones de servicios, entre otras, "Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual o industrial"

Frente a la regla general, regulada en el artículo 69 de la ley del IVA, de que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en donde esté situada la sede de la actividad económica de quien las preste, a las cesiones de los derechos de la propiedad industrial se les aplica una de las numerosas excepciones a esta regla general previstas en la normativa; en concreto, la contenida en la letra a) del apartado 5º del artículo 70, en virtud de la cual, las mencionadas cesiones se considerarán realizadas en el lugar donde radique la sede de la actividad económica, o el establecimiento permanente, o el domicilio del destinatario de los servicios siempre que este destinatario sea un empresario o profesional. Cuando el que presta el servicio sea un empresario o profesional situado en el territorio de aplicación del impuesto, esta regla especial se completa con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 70, en virtud del cual el destinatario no es un empresario o profesional y está domiciliado en algún país de la Unión Europea la prestación del servicio se considerará realizada en el lugar donde esté la sede de quien lo preste. Por el contrario, en el caso de que el destinatario tenga su domicilio fuera de la Unión Europea, sea empresario o profesional o no lo sea, el servicio se entiende prestado en el lugar del domicilio del destinatario.

Estas reglas especiales de determinación del lugar de realización de la prestación del servicio son de suma importancia porque determinan quien es el sujeto pasivo del impuesto. Con carácter general, al considerarse realizadas las cesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de la

propiedad industrial e intelectual, en el territorio donde se encuentre la sede del destinatario, como hemos comentado anteriormente; esto ocasiona que se considere sujeto pasivo, no a la persona que presta el servicio sino a la que lo recibe, produciéndose lo que la doctrina denomina "inversión de sujetos pasivos" y que se encuentra expresamente previsto en el artículo 21 de la Sexta Directiva y regulado en el artículo 84.1.2 de la LIVA. De esta forma, el destinatario, salvo en el caso de que el destinatario no sea empresario o profesional y esté domiciliado en la Unión Europea, en cuyo caso lo será el que preste el servicio.<sup>14</sup>

En el momento actual, debemos reseñar, sin embargo, la problemática que en este terreno está planteando el comercio electrónico por las dificultades de localización de las actividades comerciales. La normativa actual no ha solucionado cual debe ser el elemento que permita determinar la residencia del proveedor: la sede social de la casa matriz, el lugar indicado en la página web, el país del servidor etc. Igualmente es problemática la localización del adquirente de los bienes y servicios por las posibilidades de anonimato de los usuarios de la red.<sup>15</sup>

Todo este régimen jurídico es aplicable tanto a lo que sería la cesión del uso de la patente y la marca a través de la licencia como a la transmisión de la propiedad del derecho cuando las patentes y marcas estén afectas a una actividad empresarial y profesional y, por lo tanto, su transmisión se entienda realizada por un empresario o profesional. A este respecto el artículo 4.2 de la ley considera realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: "Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto".

Sin embargo, las transmisiones de la propiedad de las patentes o marcas realizadas por un particular, esto es, por una persona que no sea empresario o profesional, no estarán sujetas al IVA y deberán tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Nos referimos a la transmisión de la propiedad, no a la concesión de licencias o cesión del uso que, como hemos visto, se considera en todo caso una operación realizada por empresario o profesional, aunque no lo sea a efectos del IRPF, y, por lo tanto, sujeta al IVA.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el gravamen correspondiente a Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava las transmisiones de cualquier clase de bienes y derechos siempre que se trate de transmisiones

---

<sup>14</sup> Sobre el lugar de realización del hecho imponible en el IVA, Vid. NUÑEZ GRAÑÓN, M.: "La sujeción al IVA". Marcial Pons. Madrid, 2001. Pág. 206 y ss.

<sup>15</sup> Vid. En la doctrina española OLIVER CUELLO, R.: "Tributación del comercio electrónico". Tirant lo blanch. Valencia, 1999.

onerosas de cualquier clase de bienes y derechos realizadas intervivos y siempre que esta transmisión no esté sujeta al IVA.

En este supuesto de aplicación del ITP el sujeto pasivo será el adquirente y la base imponible estará representada por el valor real del bien o derecho que se transmite, lo cual plantea en el caso de las patentes y marcas los mismos problemas de determinación de este valor que en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En ambos impuestos la fijación del valor real será el centro de los posibles conflictos entre la Administración y el contribuyente, sobre todo teniendo en cuenta que la Administración puede comprobar el valor declarado haciendo prevalecer el comprobado cuando sea superior.

Por último, respecto al ámbito de aplicación de este impuesto, cuando se trata de transmisión de derechos, sin perjuicio de lo establecido en los convenios internacionales, se exigirá el Impuesto cuando los derechos hayan de ejercitarse en territorio español, si han de ejercitarse en territorio extranjero, el impuesto se exige únicamente cuando concurren dos circunstancias: que el sujeto pasivo sea residente en España y que la transmisión produzca algún efecto en territorio español.

### *3.3 Las variaciones patrimoniales producidas por la Transmisión en el IRPF y en el IS.*

Se entiende por ganancia o pérdida de patrimonio toda variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo como consecuencia de cualquier alteración en su composición. Lo cual quiere decir que no sólo debe haber un aumento o disminución de valor de los elementos patrimoniales, sino que este aumento o disminución se haya manifestado a través de una transmisión.

De tal manera que, toda transmisión onerosa o lucrativa de los derechos que integran la propiedad industrial, además de estar sujetas a los impuestos indirectos que acabamos de analizar ( IVA e ITP) producen un incremento o disminución de patrimonio que se reflejará en la renta de aquél que ha transmitido el derecho.

Cuando el incremento proviene de una transmisión lucrativa por herencia o donación el adquirente, como ya hemos visto, si es una persona física no tributará en el IRPF sino en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, si es una persona jurídica tributará en el Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, el transmitente, en el caso de la donación, tributará en el IRPF e IS respectivamente por el incremento o disminución de patrimonio que le haya producido la salida del bien, mientras que no se integrará en la renta del fallecido el incremento de patrimonio producido por la transmisión de la herencia.

En el caso de las transmisiones onerosas, el transmitente tributará en todo caso en el IRPF o en el IS.

Pero respecto a estas transmisiones y a las variaciones patrimoniales que producen existe una diferencia fundamental de tratamiento en el ámbito del IRPF y del IS.

### 3.3.1 Tratamiento en el IRPF.

En el ámbito del IRPF, era de capital importancia, a efectos de determinar el régimen del incremento o disminución de patrimonio, si la patente y la marca estaban afectas o no a una actividad empresarial o profesional. Sin embargo, la nueva ley del IRPF ha unificado el tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales, ya deriven de elementos afectos o no afectos. De tal manera que la transmisión de los derechos de la propiedad industrial tendrá en el IRPF el mismo tratamiento sea cual sea la naturaleza de los rendimientos que de ellos deriven.

No estableciendo la ley una regla especial de cuantificación para estos derechos, habrán de calcularse en base a la regla general del artículo 32 de la ley, que determina que en las transmisiones onerosas y lucrativas la ganancia o pérdida patrimonial se cuantifica por la diferencia entre los valores de enajenación o transmisión y de adquisición.

En las transmisiones onerosas el valor de adquisición incluye: el importe real de la adquisición, más el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión, más el coste de las inversiones y mejoras, menos las amortizaciones, debiéndose computar en todo caso la amortización mínima, háyase o no practicado. El valor de enajenación esta representado por el importe real en que dicha enajenación se hubiera efectuado menos los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto hayan resultado satisfechos por el vendedor.

Estas reglas aplicadas a la transmisión de la patente y la marca significan lo siguiente:

- Por valor de adquisición incluiremos el importe de la compra si se adquirió a través de una transmisión onerosa, o la valoración que se le atribuyó en el impuesto sobre sucesiones y donaciones si se adquirió a través de una transmisión lucrativa. En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición según el artículo 35 n), el valor contable. El valor de enajenación será el precio satisfecho por el comprador
- Entre los gastos y tributos satisfechos en la transmisión se encontrará la tasa del Registro de la Propiedad Industrial por cambio de titular, los impuestos indirectos satisfechos en la adquisición (IVA o ITP), gastos de notario etc. Estos mismos

gastos minorarán el importe del valor de enajenación cuando hayan sido satisfechos por el vendedor.

- En el caso de las transmisiones lucrativas, el valor de transmisión estará representado por el valor atribuido al derecho según el Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La ley del impuesto solo tiene en cuenta, a efectos de cuantificación de los incrementos y disminuciones de patrimonio el transcurso del tiempo en el caso de transmisión de inmuebles, a cuyos valores de adquisición se les aplicará los coeficientes de actualización que establezca la ley de Presupuestos Generales del Estado.

Para el resto de las ganancias o pérdidas de patrimonio, donde se incluyen las derivadas de la transmisión de los derechos de la propiedad industrial, el transcurso del tiempo se tiene en cuenta solo en el momento de determinación de la base imponible y aplicación del tipo de gravamen.

En efecto, las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, se integrarán en la llamada base imponible especial y tributarán a un tipo del 18 por 100. El resto de ganancias o pérdidas se integrarán en la base imponible general y tributarán según la escala general del impuesto.

### **3.3.2 Tratamiento en el IS.**

Cuando la transmisión de la patente y la marca la realiza una persona jurídica, ya sea a título oneroso o lucrativo, la ganancia o pérdida patrimonial que determine tributará en el Impuesto sobre Sociedades.

La cuantificación del Incremento o disminución responde también a la diferencia entre el valor neto contable y el valor de transmisión. Pero en este caso, el valor de adquisición de la patente o la marca estará minorado, para hallar el valor neto contable, con las cuotas de amortización que habrán sido deducidas a lo largo de la permanencia de la patente y la marca dentro del patrimonio afecto y, en todo caso, la amortización mínima.

## **4. LA PATENTE Y LA MARCA. DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.**

El Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, o lo que es lo mismo, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico con deducción de las cargas o gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

En concordancia con este objeto de gravamen, el hecho imponible se define como la titularidad por el sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo (el 31 de diciembre de cada año)

De lo visto hasta ahora se comprende sin dificultad el contenido económico de los derechos de la propiedad industrial. Sin embargo, respecto a ellos, el Impuesto sobre el Patrimonio declara en ciertos casos su exención.

En efecto, el art. 4.6 de la ley declara exentos "los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales".

El fundamento de la exención radica en no considerarlos integrantes del patrimonio en cuanto resultado de un trabajo personal. Por eso la exención es de tipo subjetivo: sólo están exentos mientras permanezcan en el patrimonio del autor, quedando sujetos estos derechos al impuesto cuando pasen a titularidad de un tercero. Pero es criticable que en el caso de la propiedad industrial no sólo se exija que se encuentre en el patrimonio del autor sino que no esté afecta, mientras que en el caso de la propiedad intelectual está exenta en todo caso cuando pertenece a su autor.

Cuando los derechos de la propiedad industrial no estén afectos pero pertenezcan a una tercera persona que no sea su creador, es decir, los adquiridos de terceros, deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.

En el supuesto de que las patentes y marcas estén afectas se integrarán también en el patrimonio de su titular sea su creador o no, pero teniendo en cuenta las normas establecidas para la valoración de los bienes y derechos afectos. Esto es, los bienes y derechos afectos se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible. En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto. En este caso, considero, que se aplicará la norma del valor de adquisición si la patente y la marca han sido adquiridas de terceros, y el precio de mercado a 31 de diciembre en los demás casos.

Hay que tener en cuenta, también que estos bienes y derechos afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo estarán exentos si esta actividad constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo y éste la ejerce de modo habitual, personal y directo.

## 5. LAS PATENTES Y MARCAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

La doble imposición internacional es un fenómeno que se produce cuando varios Estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales, por razón del mismo objeto y para un mismo período de tiempo.

La causa más frecuente de doble imposición se produce por la contraposición entre el principio de la fuente y el de la residencia. De acuerdo con el primero se considera que las rentas y elementos patrimoniales situados en un determinado territorio deben someterse a gravamen por parte del Estado soberano en dicho territorio; según el principio de la residencia, la renta y el patrimonio deben someterse a gravamen por parte del Estado al que pertenece el residente, con independencia del territorio donde se obtengan.

Entre las medidas más eficaces para corregir este problema está la creación de normas por el poder de dos Estados soberanos que se vinculan por un Tratado o Convenio. La regulación del convenio modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, adoptado por España y otros Estados miembros supuso un paso muy significativo en el desarrollo de este tipo de convenios internacionales.

La mayoría de los convenios suscritos por España, teniendo en cuenta la fecha en que se firmaron, siguen el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977<sup>16</sup>, aunque hay que tener en cuenta, en general, que desde el modelo inicial de convenio de 1963 hasta el actual de 29 de abril de 2000, en la materia que nos ocupa no ha habido muchas modificaciones.

<sup>16</sup>**Alemania.** Convenio en materia de renta y patrimonio (5-12-1966). BOE 4-4-1968. Órdenes Ministeriales de 10-11-1975 y 30-12-1977. **Argentina.** Convenio en materia de renta derivada de la navegación marítima y aérea<sup>17</sup> (30-11-1978). BOE 18-2-1983; Convenio en materia de renta y patrimonio (21-7-1992). BOE 9-9-1994; **Australia.** Convenio en materia de renta (24-3-1992). BOE 29-12-1992; **Austria.** Convenio en materia de renta y patrimonio (20-12-1966). BOE 6-1-1968. Orden Ministerial de 26-3-1971. **Bélgica.** Convenio en materia de renta y patrimonio (24-9-1970). BOE 27-10-1972. Orden Ministerial de 27-2-1973. **Bolivia.** Convenio en materia de renta y patrimonio (30-6-1997). BOE 10-12-1998; **Brasil.** Convenio en materia de renta (14-11-1974). BOE 31-12-1975. **Bulgaria.** Convenio en materia de renta y patrimonio (6-3-1990). BOE 12-7-1991. **Canadá.** Convenio en materia de renta y patrimonio (23-11-1976). BOE 6-2-1981. **Checoslovaquia.** Convenio en materia de renta y patrimonio (8-5-1980). BOE 14-7-1981. **Chile.** Convenio en materia de renta derivada de la navegación aérea (28-12-1976). BOE 11-7-78. **China.** Convenio en materia de renta y patrimonio (22-11-1990). BOE 25-6-1992. **Corea.** Convenio en materia de renta (17-1-1994). BOE 15-12-1994. **Cuba.** Convenio en materia de renta y patrimonio (3-2-1999). BOE 10-1-2001. **Dinamarca.** Convenio en materia de renta y patrimonio (3-7-1972). BOE 28-1-1974. Orden Ministerial de 4-12-1978. **Ecuador.** Convenio en materia de renta y patrimonio (20-5-1991). BOE 5-5-1993. **Estados Unidos.** Convenio en materia de renta (22-2-1990). BOE 22-12-1990. **Filipinas.** Convenio en materia de renta (14-3-1989). BOE 15-12-1994. **Finlandia.** Convenio en materia de renta y patrimonio (15-11-1967). BOE 11-12-1968. Modificaciones del convenio (18 y 24-8-1970, 22-2-1973 y 27-4-1990). BOE 2-2-1974, 24-4-1974 y 28-7-1992. **Francia.** Convenio en materia de renta y herencias (8-1-1963). BOE 7-1-1964. Convenio en materia de renta y patrimonio (27-7-1973). BOE 7-5-1975. Modificación del convenio (6-12-1977). BOE 30-4-1979. Orden Ministerial<sup>18</sup> de 28-4-1978. BOE 6-9-1978. Convenio en materia de renta y patrimonio (10-10-1995). BOE 12-6-1997. **Hungría.** Convenio en materia de renta y patrimonio (9-8-1984). BOE 24-11-1987. **Grecia.** Convenio en materia de sucesiones (6-3-1919). BOE 3-12-1920. **India.** Convenio en materia de renta y patrimonio (8-2-1993). BOE 7-2-1995. **Indonesia.** Convenio en materia de renta y patrimonio (30-5-1995). BOE 14-1-2000. **Irlanda.** Convenio en materia de renta derivada de la navegación marítima y aérea (25-2-1975). BOE 16-4-1977. Convenio en materia de renta y ganancias de capital (10-2-1994). BOE 27-12-1994. **Israel.** Convenio en materia de renta y patrimonio (30-11-1999). BOE 10-1-2001. **Italia.** Convenio en materia de renta (8-9-1977). BOE 22-12-1980. **Japón.** Convenio en materia de renta (13-2-1974). BOE 2-12-1974. **Luxemburgo.** Convenio en materia de renta y patrimonio (3-6-1986). BOE 4-8-1987. **Marruecos.** Convenio en materia de renta y patrimonio (10-7-1978). BOE 22-5-1985. **México.** Convenio en materia de renta y patrimonio (24-7-1992). BOE 27-10-1994. **Noruega.** Convenio en materia de renta y patrimonio (6-10-1999). BOE 10-1-2001. **Países Bajos.** Convenio en materia de renta y patrimonio (16-6-1971). BOE 16-10-1972. Orden Ministerial de 31-1-1975. BOE 13-2-1975. **Polonia.** Convenio en materia de renta y patrimonio (15-11-1979). BOE 15-6-1982. **Portugal.** Convenio en

Tanto el Modelo de Convenio como los convenios suscritos por España incluyen la regulación de la tributación de los cánones cuando en las relaciones jurídicas que tiene su origen en la cesión de la propiedad industrial participan personas o entidades de diferentes países.

El concepto de canon en el modelo de Convenio de 1977 comprendía las cantidades pagadas por el uso o la cesión del uso de: los derechos de autor de obra literaria, artística o científica incluidas las películas cinematográficas; las patentes, marcas de fábrica o comercio, dibujos, planos, formulas o procedimientos secretos; los equipos industriales, comerciales o científicos; las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (Know-how).

En el Modelo de Convenio de 1992 se excluye de la definición de cánones las remuneraciones pagadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. En resumen el concepto de canon comprende las remuneraciones procedentes de las diferentes formas de explotación de la propiedad intelectual o industrial o de conocimientos secretos no patentados o no patentables.<sup>17</sup>

El Convenio Modelo, en el artículo 12 establece la tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos. Esto se fundamenta en el interés de fomentar el desarrollo y transferencia de tecnología por parte de los Estados. Sin embargo, los convenios de doble imposición suscritos por España, apartándose de este criterio, establecen la tributación compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, de modo que en el Estado de la fuente puedan ser gravados los cánones limitadamente al tipo máximo previsto en cada convenio.<sup>18</sup>

---

materia de renta (29-5-1968). BOE 31-3-1970. Orden Ministerial de 25-6-1973. BOE 14-7-1973. Convenio en materia de renta (26-10-1993). BOE 7-11-1995. **Reino Unido**. Convenio en materia de renta y patrimonio (21-10-1975). BOE 18-11-1976. Orden Ministerial de 22-9-1977. BOE 22-9-1977. Modificación del convenio. BOE 25-5-1992. **Rumanía**. Convenio en materia de renta y patrimonio (24-5-1979). BOE 2-10-1980. **Rusia**. Convenio en materia de renta y patrimonio (16-12-1998). BOE 6-7-2000. **Sudáfrica**. Convenio en materia de renta derivada de la navegación marítima y aérea (16-10-1973). BOE 19-12-1973. **Suecia**. Convenio en materia de herencias (25-4-1963). BOE 16-1-1964. Convenio en materia de renta y capital (16-7-1976). BOE 22-1-1977. Orden Ministerial de 18-2-1980. BOE 1-3-1980. **Suiza**. Convenio en materia de renta y patrimonio (26-4-1966). BOE 3-3-1967. Orden Ministerial de 20-11-1968. BOE 26-11-1968. **Tailandia**. Convenio en materia de renta (14-10-1997). BOE 9-10-1998. **Túnez**. Convenio en materia de renta y patrimonio (2-7-1982). BOE 3-3-1987. **URSS**. Convenio en materia de renta y patrimonio (1-3-1985). BOE 22-9-1986. **Venezuela**. Convenio en materia de renta derivada de la navegación marítima y aérea (6-3-1986). BOE 1-2-1989.

<sup>17</sup> La interpretación del concepto de canon es una de las materias más controvertidas a nivel administrativo y jurisprudencial. Sobre las distintas interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales véase. Por todos RIBES RIBES, A.: "La interpretación de los convenios de doble imposición". Tesis doctoral inédita. Universidad de Alicante. 2002.

<sup>18</sup> Esta norma general sólo resulta exceptuada en los Tratados de España con Bulgaria y Hungría, en virtud de los cuales los cánones sólo podrán sujetarse a imposición en el Estado contratante en el que el perceptor de éstos tenga su residencia. Véase. RIBES RIBES, A.: "La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición". Tesis doctoral inédita. Universidad de Alicante. 2002.

Para que proceda la aplicación del convenio es preciso que se trate de cánones procedentes de un Estado contratante que se paguen a un residente en el otro Estado.

Se considera que los cánones provienen de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una entidad local o un residente en ese Estado. Para la aplicación de los convenios se requiere además que el perceptor del canon sea residente en un Estado contratante.

En el supuesto de que el beneficiario del canon sea un establecimiento permanente situado en el estado de la fuente, si el derecho por el que se paga el canon está vinculado al Establecimiento permanente, su importe no está sometido a imposición limitada en la fuente sino que se trata como renta del Establecimiento permanente.

Por último, para evitar la transferencia de beneficios entre personas y entidades vinculadas a través del pago de cánones excesivos, en los convenios se establece que cuando, en virtud de relaciones especiales existentes, el importe del canon exceda del que se hubiera convenido entre partes totalmente independientes, las disposiciones del convenio se aplican sólo a este último importe, mientras que el exceso pagado se somete a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado.

En cuanto a los incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de los derechos de la propiedad industrial, el artículo 13 del modelo distingue entre los que proceden de los bienes inmuebles y de cualquier otro bien. Respecto de estos últimos, en los cuales debemos incluir los derechos de la propiedad industrial, son gravados en el Estado donde resida el transmitente. Los convenios suscritos por España siguen este modelo.



## ASESORIA TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL

**Josep Tomàs Salàs Darrocha**  
*Abogado. Doctor en Derecho*  
*Doctorando en Ciencias Políticas*

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. AUTORIA
3. INDUCCIÓN
4. COOPERACIÓN NECESARIA
5. COMPLICIDAD
6. ENCUBRIMIENTO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Desgraciadamente, empieza a ser frecuente la incriminación cuando no condena de asesores fiscales por hechos realizados respecto de obligaciones tributarias de terceros, esto es y dicho con todas las reservas, por hechos realizados en el ejercicio de su actividad profesional, lo que no puede pasar inadvertido para el colectivo y merece una reflexión detallada a fin de obtener una sistemática de estas pautas de incriminación cuando no someter abiertamente a crítica las utilizadas. El tema así considerado se enmarcaría dentro de la rúbrica más amplia del estudio de las formas

de participación en los delitos contra la Hacienda Pública -en concreto en el delito fiscal previsto en el Art. 305 NCP, strictu sensu- que por las implicaciones dogmáticas de la cuestión entroncaría en suma con las respuestas dadas por Doctrina y Jurisprudencia a una casuística presente a nivel de realidad como es la frecuente intervención en el iter tributario junto a la manera dicha de técnicos tributarios o asesores fiscales de otras terceras personas -físicas o jurídicas-, cuestión que enlaza de pleno con lo que deba entenderse que constituya el ámbito propio -y por tanto lícito- de actuación profesional del técnico tributario y de manera, en parte secundaria a mi juicio, con la cuestión clave en otras materias de la naturaleza del delito fiscal, común o especial, lo que merece ciertas consideraciones.

En cuanto a esta última, doctrina y Jurisprudencia discuten en orden a si nos hallamos ante un delito especial o común. Por la opción del delito fiscal como común se decantan en la doctrina Boix Reig, Rodríguez Mourullo, Córdoba Roda y Martín Queralt, quienes estiman que no existe en el tipo especiales circunstancias para el sujeto activo y que, por tal razón, puede serlo cualquiera. Por el contrario, otro sector doctrinal, en el que se pueden citar Bajo Fernández, Martínez Pérez, Berdugo/Ferré y Morales Prats, y en general la Jurisprudencia -SSTS 24.2.93 (RJ 1993\1530), 10.11.1993 (RJ 1993\8387) y 28.10.1997 (1997/7843), o en la Jurisprudencia menor la SAP Madrid 25.9.98 (ARP1998/5653)- estiman que nos hallamos ante un delito especial que sólo puede cometer el obligado a tributar, pues según estas opiniones el delito presenta como una de sus características esenciales la infracción de un deber que determina que la conducta del obligado tributariamente o "intrañeus" sea siempre de autoría directa, ya que, haga lo que haga, éste siempre infringe directamente el deber que constituye el elemento base del tipo penal. Así las cosas, para esta postura la cualidad de sujeto activo del delito fiscal viene determinada por las normas tributarias, en el sentido de que sólo el que reúne las características precisas para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria<sup>1</sup> puede serlo del delito. Por su parte la jurisprudencia<sup>2</sup> -salvo alguna excepción como la STS

---

<sup>1</sup> La relación jurídico-tributaria es la que se da entre una Administración con potestad tributaria y ciertos sujetos al hilo de la realización de un hecho imponible u otro supuesto -siempre previsto en la Ley-. Esta relación admite diversas formas y ordinariamente supone su concreción en un haz de obligaciones recíprocas para ambos sujetos, instrumentales o formales unas, sustantivas otras en tanto que entrañan un tránsito monetario entre los sujetos de la concreta obligación y de las que es su arquetipo la del pago ordinario de tributos en plazo voluntario y de la que conviene retener que en todo caso es sujeto activo el Estado, la UE, las Comunidades autónomas o Administración Local o Institucional y sujeto pasivo el contribuyente, obligado o sustituto.

<sup>2</sup> En principio la Jurisprudencia de referencia era la del Tribunal Supremo. No obstante, la reforma procesal determinada por la Ley ha sometido el delito fiscal al conocimiento de los Juzgados de lo Penal y como mucho y en los limitados cauces de la apelación del procedimiento abreviado, de las Audiencias Provinciales lo que debe ser duramente criticado por la inseguridad jurídica que en un tipo tan complejo -prototipo de normal penal en blanco- puede producir -

25.2.1998 (RJ1998/1193)- ha venido admitiendo desde la Sentencia de 15 octubre 1990 (RJ 1990\8055) y en especial desde las SSTs 14 enero 1994 (RJ 1994\114) y 20 de mayo de 1996 (RJ 1996\3838)<sup>3</sup> el carácter de delito especial del delito fiscal lo que excluía la autoría del extraneus pero admitiendo el castigo de este mediante el resto de las formulas participativas legalmente admitidas.

No comparto esta construcción, por lo que, antes de continuar con la exposición del presente que nos lleva a examinar y sistematizar el corpus jurisprudencial derivado de aquélla, debo expresar las razones de dicho desacuerdo y que principian por el hecho de situar en la base del delito fiscal y para todas y cada una de las conductas típicas del Art. 305 -eludir pagos debidos, obtener devoluciones y gozar de beneficios fiscales- y como elemento objetivo del tipo una obligación tributaria. Así lo hacen en la doctrina Penal desde Rodríguez Mourullo y Bajo Fernández a Morales Prats, Muñoz Conde y en la Jurisprudencia pueden citarse entre otras la SSTs S. 2ª 23.10.1997, 25.2.1998, sin más matización que reconocer que el Derecho Penal no elabora un concepto propio, sino que toma el de la LGT, siendo como son los delitos contra la Hacienda Pública uno de los supuestos por excelencia de norma penal en blanco para, desde dicha obligación, tomar a su titular como único y posible autor del delito cometido con ocasión de ciertos -no todos- incumplimientos de la misma, cayendo en ese automatismo y/o reduccionismo denunciado, por cuanto en puridad, la obligación tributaria no es más que un instrumento medial de un ente más amplio como es la relación jurídico tributario. Relación que desde los trabajos de autores como Pérez de Ayala y González, Albiñana García-Quintana, Albi, Rodríguez Bereijo, Martín Queralt y Ferreiro Lapatza puede entenderse como aquella que se da entre una Administración con potestad tributaria y ciertos sujetos al hilo de la realización de un/os hecho/s legalmente definido/s co-

---

piénsese en la candente cuestión de la prescripción penal en cuatro o cinco años del delito fiscal que aún va a poder ser resuelta por el Tribunal Supremo en base a la pendencia de causas antiguas-. Sobre el particular de esta ausencia de Jurisprudencia vid el trabajo del mismo autor "Casación penal y tutela judicial. Problemas reales del sistema de recursos penal" en *Iuris Estudiantes*, nº 38. Mayo 2001

<sup>3</sup> Esta sentencia -con notable argumentación jurídica- afirmaba que la dicción del entonces Art. 14 CP no requería que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en los delitos especiales propios tuvieren la misma condición jurídica que el autor, de tal manera que la ley no impedía la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito (fiscal) propio del intraneus, fundando esta responsabilidad en un mismo título de imputación y razonando que en estos delitos el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal y que desde el punto de vista de la antijuricidad es explicada razonando que la ilicitud del hecho del autor es el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca al mismo bien jurídico y negativamente en la inaplicación del antiguo artículo 60 del Código Penal -que hubiere dado lugar a la ruptura del título- al referirse dicho artículo a circunstancias agravantes y atenuantes en tanto que en los delitos especiales la cualificación del sujeto no funciona como una circunstancia agravante, y por tanto, no existe razón alguna para excluir la participación y romper el originario título de imputación.

mo imponible/s -a partir de los Arts. 1089 del Código Civil y 28 de la Ley General Tributaria es incontestable el origen legal de la obligación tributaria-, y que admitiendo diversas formas supone ordinariamente su concreción en un haz de obligaciones recíprocas para ambos sujetos, instrumentales o formales unas, sustantivas otras y para las que en tanto en cuanto entrañan un tránsito monetario entre los sujetos de la relación se acude a la construcción iusprivatista de la obligación. Por ello es claro que la obligación no es más que un instrumento jurídico-formal nacido a posteriori entre el Estado recaudador y las personas que hayan realizado actos o negocios que denotan una capacidad económico-tributario -legalmente determinados a priori- tal como se encargan de especificar los Arts. 3, 26 y 28 de la LGT, de tal manera que el concepto relevante no es tanto el de obligación tributaria sino el que se contiene en la Constitución – Art. 31.1- de **capacidad económica propia** respecto de cuya titularidad la cualidad de obligado puede valorarse como un indicio, pero nunca como una presunción o certeza, por cuanto aunque de ordinario el obligado tributario coincidirá con la persona que expresa su capacidad económica cabe perfectamente la disociación artificial de esa cualidad precisamente con fines defraudatorios. A ello por demás coadyuvan el texto del Art. 36 de la LGT que si bien parece destinado a impedir la libre disposición de la carga tributaria entre los sujetos del negocio causal puede entenderse perfectamente acorde con lo expuesto en cuanto impeditivo de los efectos de cualquier convenio o ardid entre sujetos para alterar la cualidad tributaria a la que se debería ser llamado y la letra a) del segundo párrafo del número 1 del Art. 305 NCP cuando contempla como agravante específica la utilización de personas interpuestas.

Retomando el hilo de la cuestión y ceñidos a la doctrina legal, pueden sentarse respecto de dicho corpus jurisprudencial las siguientes conclusiones:

- Que, como se ha dicho, el asesor fiscal como extraneus no puede ser autor directo del delito fiscal -entre otras STS 16/2/2001(RJ 2001/1261)-.
- Que lo decisivo para determinar si la participación del asesor fiscal puede subsumirse bajo el tipo penal debe ser el examen de la aportación a la realización de la acción típica de lo que resulta, como regla general, que la actuación de los asesores fiscales puede ser castigada por vía de inducción (instigar, persuadir o captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria<sup>4</sup> (cuando la

---

<sup>4</sup> Doctrina y Jurisprudencia han manejado mediante tres categorías dogmáticas para justificar esa equiparación afirmando que se da cuando:

A) haya existido la aportación de una conducta sin la cual el delito no se hubiera cometido, o teoría de la «conditio sine qua non»,

B) cuando se contribuye con un algo escaso pero no fácil de obtener de otro modo, o teoría de los «bienes escasos»,

C) la persona que interviene tiene la posibilidad de impedir la infracción retirando su concurso, o teoría del dominio del hecho.

siendo premisa común a todas las construcciones la existencia de un previo acuerdo para delinquir, o «pactum scaeleris» como requisito subjetivo.

ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindi- bilidad para la perpetración y consumación del ilícito penal), tal como relata la STS de 26.7.99 (RJ 1999/6685)<sup>5</sup> o la SAP Burgos 29.3.99 (ARP 1999\1152), si bien en aquellos casos en que el asesor fiscal se ha limitado a seguir las órdenes expresas y concretas del obligado tributario -aún cuando hayan dado lugar a una defraudación constitutiva de delito- no ha exigido responsabilidad -vid. SAP Soria de 8-10-1998 (ARP 1998/5033)<sup>6</sup>, en una concepción cercana a la consideración de asesor fiscal como mero instrumento- y resolviendo que la mera recepción de los documentos a reflejar en los libros y registros del obligado tributario -siempre que ese suministro sea exclusivamente del obligado- impiden estimar responsabilidad por lo que se refleje en los libros y en las declaraciones derivadas -SAP Soria de 8-10-1998 (ARP 1998/5033)-

- Que admitiendo en resumen la cooperación necesaria, ha negado expresamen- te la posibilidad del encubrimiento y no existen pronunciamientos suficientes sobre la inducción y la complicidad.
- En concreto, en cuanto a la responsabilidad por actuaciones en nombre de otro -y en especial en el caso de personas jurídicas-, se decanta por la subsunción de las condiciones de autoría a quien realmente ejerciere la administración de la entidad en los ámbitos económico, contable y fiscal, admitiendo respecto de esa autoría las formas de participación precedentemente definidas, dentro de las que cabe situar al asesor fiscal.
- Que es irrelevante la participación económica del asesor en la defraudación - Sentencia de 16.7.1999 (RJ 1999\6685)<sup>7</sup>.-

Mas allá de la objeción planteada anteriormente, esta construcción no merece en tér- minos globales un juicio positivo, al ser discutible en varios de sus postulados -amén de, co-

---

<sup>5</sup> El fundamento de la condena del asesor fiscal en este caso es que "...cooperó de modo necesario en la configuración y ejecución de esa operación de defraudación a Hacienda mediante la aportación de sus conocimientos técnicos al alcance sólo de determinadas personas ..."

<sup>6</sup> En esta sentencia se absuelve al asesor fiscal pese a reflejarse en los hechos probados:

"...la declaración del IRPF, ejecutada por el Asesor Fiscal del acusado, y siguiendo las directrices de éste, correspondiente al año fiscal 1992, el acusado manifestó unos ingresos deriva- dos de rendimientos en actividad empresarial de 293.526.554 pesetas, y unos gastos por el mismo concepto de 278.796.244 pesetas. En la misma declaración del IRPF, del ejercicio de 1993, ejecutado de la misma manera, y siguiendo las directrices del acusado, éste concretó unos ingresos por rendimientos de actividad empresarial de 237.297.286 y unos gastos por igual activi- dad de 225.224.041 pesetas. En ambos casos, tanto en el ejercicio de 1992, y 1993, el acusado ordenó la ejecución de dicha declaración ocultando la realidad de lo ingresado ..."

<sup>7</sup> De esta sentencia se entresaca respecto de este particular:

"... La Sentencia recurrida utiliza el dato del ingreso de tales 22.700.000 ptas. únicamente como argumento para poner de relieve la directa implicación de Miguel en la mencionada ope- ración. Sin tal argumento también habría existido la condena del asesor fiscal ..."

mo se ha dicho, ser en parte secundaria a la cuestión<sup>8</sup>- principiando esta crítica por la alusión hecha al círculo propio de actividad profesional. Ante la práctica ausencia de regulación de ésta<sup>9</sup>, y ratificando cuanto se ha dicho en la doctrina sobre la necesidad de configurar un Estatuto Jurídico del Asesor, debe convenirse la dificultad de dicha tarea al ser la asesoría fiscal un campo a caballo<sup>10</sup> teóricamente entre abogados y economistas y, en la práctica, abierto a gestores, graduados y profesionales de otras procedencias, lo que obliga a compaginar e integrar normativas dispares. El intento de manejar criterios mínimamente vinculantes obliga a examinar los pronunciamientos de la Jurisprudencia que ha debido pronunciarse sobre la cuestión. Así, según la SAP Almería de 23.6.1999 (AC 1999\1482)<sup>11</sup> que define la naturaleza del contrato que vincula al asesor con su cliente como de arrendamiento de servicios reglado en los Art. 1544 y ss. CC, basándose en el criterio de la *sustituibilidad, no confundible con el de representación*, siendo su obligación de medios y no de resultados, es regla básica de la *lex artis* del asesor el deber de informar al cliente y de asesorarlo y defenderlo a los efectos fiscales. La SAP Madrid de 3.6.2000 (AC 2001\88) afirma igualmente la naturaleza de la relación como de arrendamiento de servicios de los ar-

---

<sup>8</sup> Estudiando la participación del asesor fiscal en cuanto que profesional -y no como obligado propio- es tan evidente que este no puede ser nunca sujeto del delito como posible su incriminación como autor conforme a la nueva dicción del Art. 31 del Código, supuesto -mas que posible- que actuare como representante legal o voluntario de una persona física o jurídica obligada tributaria y ejecutar las acciones u omisiones con relevancia tributaria per se.

<sup>9</sup> La única referencia legal al asesor fiscal se contiene en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por RD. 939/1986 de 25 de Abril, que menciona de manera laxa y desadjetivada en sus Arts. 25 -posibilidad de intervención- y 37 -obligación de guardar secreto- al "asesor". Este último artículo va mas lejos y reza en el segundo párrafo de su letra e): "... tendrán la consideración de asesores quienes con arreglo a Derecho desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera...". Lo mas significativo de este artículo se halla a mi juicio en el primer párrafo de esta misma letra cuando reconoce el derecho del asesor in genere al secreto y asimismo recuerda a los Abogados y Procuradores la observancia de los Arts. 437 y 438 de la LOPJ, de lo cual resulta claro que estos colectivos no agotan -en modo alguno- la asesoría fiscal.

<sup>10</sup> La STS S3<sup>a</sup> de 4.12.1997 (RJ 1997\9022) ha manifestado que la asesoría tributaria y fiscal no se limitan al ámbito del Derecho no pudiéndose prohibir su ejercicio a quien no ostente la cualidad de Abogado.

<sup>11</sup> Dicha sentencia razona:

"... nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de servicios reglado en los Art. 1544 y ss. CC y no de mandato como pretende el demandado. Para distinguir ambas figuras jurídicas y acudiendo a la jurisprudencia del TS (SS. 14 marzo 1986 [RJ 1986\1252], 25 marzo 1988 [RJ 1988\2429] y 1 marzo 1990 [RJ 1990\1656]) la diferencia entre ambas se basa en el criterio de sustituibilidad, no confundible con el de representación, de tal manera que sólo pueden ser objeto posible del mandato aquellos actos en que quepa sustitución o sea que el mandante realizaría normalmente por sí mismo y que nada impide poderlos realizar por medio de otra persona puesto que cuando no es así, cuando se encomienda a otra persona la realización de servicios que no son propios de la actividad de quien los encomienda, entonces se trata de uno de arrendamiento de servicios, al necesitar el arrendatario la posesión o cualidades técnicas que son las que mueven a encomendarle los servicios. (.../...) Se infringen así las reglas mínimas deontológicas de la «lex artis» del obligado de informar a su cliente y de asesorar y de defenderlo a los efectos fiscales, con independencia del resultado, sin exigirle con éxito que obtenga todos los pronunciamientos favorables para su cliente.

títulos 1544 y 1583 a 1587 del Código Civil, si bien menciona que la insuficiencia normativa sobre la figura obliga en la práctica a acudir a los preceptos de la teoría general de las obligaciones y a los usos profesionales que contemplan en lo necesario el contenido contractual (artículos 1258 y 1287 CC) y, por tanto, a las reglas sobre el alcance y fuerza de los contratos y cuidando de expresar que la diligencia que debe emplear el asesor es a falta de pacto expreso la que correspondería a un buen padre de familia y coincide en que las reglas mínimas deontológicas o de la «lex artis» del asesor son informar a su cliente y asesorar y defenderlo a los efectos fiscales, con independencia del resultado.

Estos pronunciamientos son marcadamente insuficientes y obligan a profundizar más. A efectos impositivos podemos señalar que la estructura general de la norma tributaria incorpora como supuesto de hecho constituido por un hecho jurídico o económico -normalmente regulado por otros ámbitos del derecho: compraventa, depósito, arrendamiento, ... - al que se anuda una consecuencia jurídica. De ahí se colige que el trabajo del asesor fiscal puede contemplarse desde una triple perspectiva:

- Incidiendo en el supuesto de hecho, esto es, configurándolo o diseñándolo de una u otra manera
- Interpretando la normativa tributaria para calificar adecuadamente aquel supuesto de hecho
- Cumpliendo por encargo del interesado las obligaciones formales y materiales derivadas de esa estructura normativa expuesta (registros, declaraciones, ingresos, ...)

desde la que puede concluirse -a salvo cuanto se diga sobre la posibilidad de la inducción- en relación con la defraudación prevista en el Art. 305 del Código Penal que:

1. la mera información a terceros de los conocimientos propios de la profesión incluidos por supuesto de aquello que constituye o pudiere constituir un delito fiscal es lícita y por tal razón atípica, lo que viene confirmado por los razonamientos del Tribunal Supremo en su STS S3ª de 22.1.93 <sup>12</sup> cuando dice : " .. Sin embargo, «asesor» es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste.

2. que en consecuencia, en la eventual participación del mismo en la configuración del presupuesto/s económico/s o jurídico/s que constituye el hecho imponible es

---

<sup>12</sup> Esta Sentencia se dictó a propósito de la impugnación por diversas entidades corporativas (Colegio de Abogados de Barcelona, CEOE, Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos, etc...) de diversos preceptos del RD 1939/1986, de 25 abril por el que se aprobó el Reglamento de Inspección de los Tributos.

de exigir que alcance determinado nivel de materialidad o ejecutividad profesional, lo que conlleva a su vez la impunidad de todo delito fiscal cometido por omisión .

3. que no es apta para integrar el tipo la aplicación e interpretación errónea -incluyendo la dolosamente errónea- de la normativa tributaria, que podrá ser como mucho objeto de sanción administrativa cuando no dar lugar a un supuesto de fraude de ley previsto en el Art. 24 de la LGT.

4. que la responsabilidad penal derivada del cumplimiento por encargo profesional de las obligaciones de su mandante dependerá en su caso de la participación o no del asesor en la fase b) antes descrita.

Y hecha esta acotación de las conductas profesionales aptas para integrar la participación en el delito fiscal procede hacer otra desde el reconocimiento de una característica esencial del delito fiscal y que atiende al momento de consumación del delito. Para ello debe partirse de la distinción presente en ciertos autores -Quintero y Muñoz Conde- entre consumación jurídica -momento exigido por la Ley para la concurrencia in acto o secuencial de todos los elementos típicos- y consumación material -momento en el que el autor consigue satisfacer la intención que perseguía- y estimar que como regla general el delito contemplado en el Art. 305.1 del Código Penal se consumaría en el momento en que se produjera el perjuicio para la Hacienda Pública <sup>13</sup>, esto es, en el momento de la presentación de la declaración-liquidación eludiendo los impuestos correspondientes a la capacidad económica gravada o cuando expirare el plazo legalmente establecido para dicha presentación en los casos de omisión. Ahora bien, mas allá de esta consumación formal y como resultado de la estructuración de la relación tributaria tomando como premisa la previa realización del hecho con relevancia imponible, deducible o desgravable en el delito fiscal es claro que el autor ya tiene en su poder el resultado económico de este -sea patrimonio, renta o gasto y que es precisamente lo que genera la obligación tributaria- que constituye el objeto de su dolo, o con precisión técnica, se ha devengado el impuesto por lo que cuando este coincida con la voluntad defraudatoria puede hablarse a la par de consumación material y de imposible consumación jurídica en tanto llegue la fecha, plazo o período de declaración, liquidación e ingreso. Igualmente lo expuesto resulta en parte de la imposibilidad de tentativa del delito según la regulación del Art. 16 CP al ser imposible la practi-

---

<sup>13</sup> Momento que, observándolo desde la relación jurídico tributaria que aparece regulada in genere en la LGT a partir de unos elementos comunes como son el nacimiento, sujetos, regímenes de estimación de bases imponibles,... pero desdoblada en un haz de modalidades particulares concretadas en las Leyes y Reglamentos de cada tributo que determinan supuestos procedimentales diversos y complejos y que de manera general se resuelven en modelos de autoliquidación puede concretarse en aquel en el que el sujeto pasivo debe poner en conocimiento de la Administración (deber de declarar) las bases de su imposición y las deducciones o desgravaciones en cuota a fin de obtener la líquida, y en función del signo de su declaración, a ingresar la resultante (deber de pago)..."

ca de todos los actos con la no consumación del delito. Rastros de esta construcción se encuentran en la STS de 30.4.99 ( RJ 1999\3338) <sup>14</sup> en la que se castiga a quien fue el administrador al tiempo de realizar el hecho imponible pero ya no lo era al tiempo de haber presentado la declaración e incluso alguna sentencia -SAP Valencia de 7.2.1998 (ARP 1998\1236) <sup>15</sup> - va mas allá y distingue entre consumación -según lo dicho- y perfección o agotamiento del delito.

Y finalmente, estimo que debe repararse necesariamente en la existencia típica del elemento defraudación, que implica que del tenor del Art. 305 del Código Penal deba exigirse para su constatación "un cierto elemento de engaño " como indica Córdoba Roda -que matiza debe entenderse en el sentido genérico del término en el propio Código Penal y particularmente en el Art. 528 ACP sin que sea preciso exigir que el engaño produzca error ni que se produzca un acto de disposición patrimonial- extensible por tanto a las formas de participación y que coadyuva por demás con lo dicho anteriormente sobre consumación material y formal si lo relacionamos -como ha hecho el Tribunal Supremo en alguna sentencia <sup>16</sup>- con la noción defraudatoria empleada para la estafa o la malversación de caudales públicos en la que se ha estimado que esta se consuma con la recepción de las sumas por el sujeto y sobre todo y especialmente en las formas omisivas, en las que la fecha de ingreso de la cuota no cumple otra función que la iniciar el computo de la prescripción por cuanto el delito se ha consumado o con mas precisión agotado en cuanto a la mecánica defraudatoria con anterioridad.

---

<sup>14</sup> De esta sentencia se entresaca:

"... es evidente la responsabilidad del hecho imputado debe recaer sobre la persona que, por ley, debió de proceder al ingreso de la cantidad percibida por el concepto fiscal que lo originó y cuya omisión ha dado lugar a las presentes actuaciones y que no es otro que el administrador de la empresa que devengó tal impuesto y éste es el acusado Santiago Alex, pues el 25 de junio de 1992, fecha en que se devenga ..."

<sup>15</sup> A estos efectos la sentencia en cuestión afirma:

"... Los hechos probados son legalmente constitutivos de un delito previsto y penado en el artículo 305 del Código Penal (RCL 1995\3170 y RCL 1996\777), por concurrir los requisitos exigidos en el tipo penal, que consiste en defraudar mediante una maquinación que permite ocultar ciertos hechos sobre los cuales debe de producirse la consecuente obligación de tributar, consumándose el delito no por la falta de pago, que es la manifestación externa del acto defraudatorio, sino en el momento en que el contribuyente realiza la acción fraudulenta: el ardid; en consecuencia, vencido el plazo para pagar un determinado tributo el delito se perfecciona ..."

<sup>16</sup> De la STS 20.6.1995 ( RJ 1995\483) puede entresacarse a estos efectos:

"...La intervención posterior de la impugnante iba encaminada a que no se descubriera la disposición efectuada por su marido, y se siguiera reduciendo el desfase existente entre lo recaudado y lo ingresado por aquél, en fechas precedentes. Los fondos, pues, que recibe la misma, los usa para minorar el total de lo cobrado por ventanillas y no entregado en caja en su momento. Por tanto, no es posible, cual efectúa la sentencia de instancia, calificar la conducta de la recurrente como constitutiva de una cooperación necesaria de unos hechos ya terminados, sino como una forma de participación delictiva, según el texto del Código Penal que tipifica el encubrimiento..."

Todas estas reflexiones son a mi juicio relevantes en relación con la eventual participación del técnico tributario en el delito fiscal, fijándose desde las mismas y como objetivo del presente desde la contemplación de las funciones del asesor fiscal y los requisitos típicos y jurisprudenciales de las distintas formas de participación, el apunte de un marco global antes que casuístico de las respuestas penales a la participación de los asesores fiscales en las eventuales defraudaciones de personas físicas y jurídicas.

## 2. AUTORIA

Tal como se ha indicado debe distinguirse en esta rúbrica aquellos supuestos en los que la capacidad económica corresponda a personas físicas o jurídicas.

### 2.1 *Personas físicas*

Recuperando los razonamientos vertidos al principio de este, estimo que el asesor fiscal en cuanto tal no puede ser sujeto activo del delito por cuanto no expresa una capacidad económica propia. Excepción a esta regla sería el supuesto de que el asesor fiscal actuare como representante voluntario o legal del obligado persona física, supuesto en el que conforme a la nueva dicción del Art. 31 del Código sería perfectamente dable a mi juicio la autoría directa del así representante del obligado tributario -y siempre que hubiere dolosamente ejecutado las acciones u omisiones con relevancia tributaria per se-.

### 2.2 *Personas Jurídicas*

De manera resumida, el Art. 31 del CP, extiende la responsabilidad penal proveniente de la comisión de un delito especial propio a los sujetos no cualificados, siempre que hayan obrado en representación de una persona jurídica que poseyera dicha cualificación y permite, sin atentar al principio de legalidad, considerar como autores a aquellas personas en quienes no concurren las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para ser sujeto del mismo, es necesario en todo caso que concurren todos los demás elementos objetivos del tipo penal. Así lo expresan entre otras las SSTS DE 2.3.1988<sup>17</sup> -que afirma que la responsabilidad penal ha de polarizarse en las personas que efectivamente ejerzan la administración- la STS 30.1.1991 (RJ 1991\469)<sup>18</sup> -concreta aún mas en el efectivo ejercicio de la administra-

---

<sup>17</sup> En esta STS de 2 marzo 1988 (RJ 1988\1520) se hacía recaer la responsabilidad en quienes ostenten funciones directamente ejecutivas y a la vez tengan concedidas amplias facultades respecto de la disponibilidad de medios económicos y administración de la entidad.

<sup>18</sup> Como supuesto teórico se plantea que en una sociedad sometida a dicho régimen la defraudación -sea por acción u omisión- beneficia más allá de lo que el administrador disponga a los socios que deberían tributar por IRPF. Y el administrador no tiene ni debe porque coincidir con dicha figura, con lo cual sería todo lo mas un cooperador necesario de la subsiguiente defraudación de los socios.

ción-, la STS de 26.4.1993 (RJ 1993\3209)<sup>19</sup> -son responsables aquellas personas que administran y rigen la sociedad y además comparecen aun representados en la Inspección de Hacienda- y la STS de 26.5.1996 (RJ 1996\3838) aluden a la situación de dominio sobre las rentas a gravar como hecho indisolublemente unido a la titularidad de los mismos -aunque en todo caso conviene no perder de vista la relación entre posición real en la sociedad y beneficio por la defraudación -lo que por ejemplo se hace mas evidente en supuestos de sociedades sometidas a régimen de transparencia fiscal <sup>20</sup> - por cuanto la responsabilidad puede radicarse en personas que sin tener la gestión directa y real tengan el dominio de la sociedad-. Lo expuesto supone que en tanto y cuanto el asesor actúe como representante legal o voluntario de la empresa podrá ser autor de este delito. Así lo ha sancionado entre otras la SAP Burgos 29.3.1999 (ARP 1999\1152) que reputó autor al asesor fiscal de la empresa razonando que por tal razón conoció en todo momento el carácter ficticio de las declaraciones fiscales que redactó y presentó en calidad de representante de la empresa.

Finalmente, nada empece -supuesto mas teórico que real- a la admisión de la coautoría supuesto que los representantes fueren varios -de hecho, de derecho o de las dos clases al unísono- y siempre y cuando para estos mediare el dolo necesario y para la que bastaría una única cuota de 15.000.000.- Ptas. y no tantas de estas como eventuales sujetos pasivos existieren.

### 3. INDUCCIÓN

No existen apenas pronunciamientos sobre la inducción en sede de delito fiscal -siendo una referencia excepcional la contenida en la STS 28.10.1997 (1997/7843) <sup>21</sup>- de

---

<sup>19</sup> Tan solo apuntar la cuestión pues el tratamiento a fondo de la misma podría merecer un volumen completo. A mi juicio, de los artículos 30 y ss. y 77, 79 y 86 -a sensu contrario este último- de la Ley General Tributaria en relación con el principio de culpabilidad previsto en materia sancionadora en el Art. 130 de la L.R.J.A.P. y P.A.C.de 26 de Noviembre no es posible extrapolar la construcción del Derecho Penal de la cooperación necesaria -donde la experiencia indican que por mor de la cuantía se radicarían el grueso de las intervenciones profesionales de los técnicos tributarios- al ámbito administrativo sancionador de tal manera que en defecto de la subsunción de una conducta en una infracción propia, la responsabilidad de este se ceñirá, todo lo más, a la responsabilidad solidaria que por la deuda tributaria señala el Art. 38 de la LGT. Esta es por demás la idea del Tribunal Supremo en sus fundamentales -en la materia- SSTS S3ª de 16.2.1990 y 16.5.1995.

<sup>20</sup> De manera breve en este apartado puede resumirse que las sanciones impuestas a asesores fiscales lo han sido por declaraciones tributarias propias -STSJ Cataluña de 18.4.97 (JT1997/649)- , que los eventuales errores de estos sin perjuicio de su relevancia en otros ordenes jurisdiccionales no empecen a la responsabilidad de los sujetos pasivos -STSJ Castilla La Mancha de 4.4.95 (JT1995\420) y Resolución del TEAC de 21.7.1992 (JT 1992\412)

<sup>21</sup> La STS 30.4.99 ( RJ 1999\3338) castigó un caso en que se hacia desempeñar el cargo de administrador de una sociedad anónima a persona sin recursos, con escasa formación, jubilada y enferma:

“... ni siquiera se alcanza a imaginar una hipótesis alternativa que pudiese explicar la realización de semejante operación por parte del acusado con una persona carente de capacidad económica, jubilado y enfermo...”

lo cual puede concluirse que esta forma de participación no es aceptada en general por la Jurisprudencia y tampoco al hilo de los asesores fiscales. Igualmente en la doctrina son escasas las alusiones salvo en Martínez Pérez-Buján. Sin embargo, en el marco de una exposición doctrinal que permite ocuparse de casos teóricamente posibles aunque insólitos en la realidad estimo que esta modalidad puede tener su ámbito en este delito y dar cobertura a supuestos de actuación de terceras personas que de facto determinan al obligado tributario a cometer la defraudación. Decantando un tanto mas la afirmación efectuada, al margen del supuesto zafio de presión o consejo para no pagar -que por infrecuente y aprofesional no merece mayor extensión- la cuestión se planteará respecto de operaciones determinadas por la bondad tributaria de lo que se ha dado en llamar ingeniería fiscal y sin las cuales no se hubieren efectuado.

Ello requiere comprobar la adecuación de los requisitos de la inducción al supuesto in genere aludido. Contemplada por el Código Penal en el Art. 28, la Jurisprudencia ha concretado sus requisitos en:

1º) Que sea anterior al hecho -aunque también se ha admitido que pueda ser concomitante-.

2º) Que sea directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito, también determinado, bastando con precisar los términos generales, sin que sea necesario que lo estén los accidentes del mismo.

3º) Que sea eficaz, esto es, de suficiente entidad para mover la voluntad del inducido a cometer el delito.

4º) Que sea dolosa -siendo suficiente el dolo eventual-, y cabiendo apreciar la concurrencia de un doble dolo, el de la acción inductora y el que abarca el delito a cometer; y

5º) Que el inducido o comienzo a la ejecución del delito, consumándolo o al menos entrando en la fase de tentativa,

desde los cuales, estimo que inducción puede ser empleada en la participación del asesor en el delito fiscal -tanto el obligado sea persona física como jurídica- dando respuesta a supuestos de actuación de no obligados que diseñando el iter defraudatorio determinen al sujeto activo tributario a la comisión del delito, máxime cuando se admite que el contenido de la inducción pueda revestir formas de mandato, orden, consejo o instigación y el inductor/asesor sabe que contribuye decisivamente a que el obligado tributario quebrante la obligación tributaria y con independencia en este caso de que asuma cometidos materiales o ejecutivos en el iter procedimental típico-tributario.

A esta solución podría oponérsele como objeción que quien no puede ser autor inmediato de un delito tampoco puede serlo mediato y que la autoría mediata es autoría al fin y al cabo, pero estimo que al amparo del Art., 28 la solución propuesta se ajusta

ta al principio de legalidad y por otro lado, el Art. 28 no exige -como tampoco lo hacía el antiguo 14.2- que el inductor sea cualificado en los delitos especiales propios.

#### 4. COOPERACIÓN NECESARIA

Tal como se ha visto, este es el ámbito jurisprudencialmente admitido para la incriminación del asesor fiscal en los delitos contra la Hacienda Pública, afirmación compartida pese a la notable amplitud -y por tanto objeto de crítica- de estas construcciones -que ha permitido cobijar numerosas conductas una vez reducidas al común denominador de apreciar en ellas una nota tan esencialmente subjetiva como la imprescindibilidad para el desarrollo del delito, en la forma concreta en que el delito se ejecuta o en la eficacia, necesidad y trascendencia que la actividad auxiliar haya tenido en el resultado- .

Significando la afortunada inexistencia de un precepto similar al Art. 28 del Código Penal en el derecho tributario sancionador<sup>22</sup> como ha venido negando la Jurisprudencia en tanto y cuanto la participación en la infracción de otro no aparezca tipificada como infracción con nomen propio<sup>23</sup> , debe razonarse el negativo juicio avanzado en cuyo sentido y en línea con lo ya avanzado estimo que la incriminación del asesor como cooperador necesario tiene que vehicularse mediante el reconocimiento como premisas de:

a) participación en todo caso anterior a la consumación material del delito en la forma dicha

b) participación en el dolo defraudatorio respecto de una figura y cuota tributaria concreta.

c) participación como se ha dicho, de una manera propiamente ejecutiva lo que excluirá las conductas omisivas.

desde las cuales no hay inconveniente en estimar cooperación necesaria supuestos de diseño total y absoluto de la operación defraudatoria, de aportación de conocimientos insustituibles por los del obligado para conseguir la defraudación - aun reconociendo la sutileza de la diferencia existente con la solución proclamada anteriormente en cuanto a la inducción que estimo debe resolverse valorando la cronología de la actuación del sujeto: si es anterior y determina o si por el contrario el sujeto ha decidido acometer la operación de la que resulta el hecho imponible y pide consejo defraudato-

---

<sup>22</sup> Así como se ha dicho, la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha venido manteniendo la aplicación del antiguo Art. 9.10.ª CP en sus SSTs 26 enero 1994 y 24 junio 1994 con el fin de conseguir una mayor individualización de la pena

<sup>23</sup> Los pronunciamientos más significativos proceden de la ya STS 20.5.1996 (RJ 1996\3838) que se decanta por estimar el ocultamiento de las rentas cooperación necesaria y de la SAP 20.6.1996 (ARP 1996\1032)<sup>24</sup> que niega que el conocimiento de la mecánica defraudatoria -e incluso su participación por vía de jerarquía laboral- sea constitutiva de complicidad.

rio- o de aportación de elementos espúreos a la relación tributaria -facturas falsas sería el supuesto por excelencia-, en suma restringiéndose su castigo a aquellos supuestos en que la actuación del partícipe implique un plus en el desvalor de acción <sup>24</sup> o de resultado -lo que implica extremar la relación de causalidad entre cooperación y resultado- y degradándose de no concurrir este a la categoría de mero cómplice. Una guía -indiciaria- de situaciones en las que estimar ese mayor desvalor nos la proporciona el Art. 82 de la LGT y los Arts. 19 y 20 del RD. 1930/1998 que regula el procedimiento para la imposición de infracciones tributarias .

Desde otro punto de vista, es procedente entender en descargo de los partícipes que éstos no infringen como el autor un deber específico y que por tal razón estimar precisa la imposición a estos de una pena atenuada respecto de la del autor pues esa falta de infracción del deber especial del autor comporta un menor contenido de la ilicitud del partícipe <sup>25</sup>.

## 5. COMPLICIDAD

Son escasos los pronunciamientos jurisprudenciales que relacionen complicidad y delito fiscal y ninguno atinente a la asesoría fiscal <sup>26</sup>. Por mi parte estimo que partiendo

---

<sup>25</sup> De manera general la complicidad se configura dogmáticamente de manera residual a la cooperación necesaria de tal manera que se apreciará cuando no concurriendo las circunstancias caracterizadoras de aquella exista una participación accidental, no condicionante y de carácter secundario, por lo que así entendido, el cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del delito mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización de los propósitos de aquellos y prestando en suma su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados. Sistematizando, para que exista complicidad han de concurrir diversos elementos:

a) objetivo, consistente en la realización de unos actos -relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo y que reúnan los caracteres ya expuestos de mera accesoriedad o periféricos-, y

b) subjetivo, consistente en el necesario conocimiento del propósito criminal del autor y en la voluntad de contribuir con sus hechos de un modo consciente y eficaz a la realización de aquél, para lo cual ha de haber un «**pactum scaeleris**» como concierto de voluntades o previo acuerdo, coetáneo, inicial o sobrevenido a la acción, expreso o tácito, junto con la conciencia plena respecto de la ilicitud y de la antijuridicidad («conciencia scaeleris»).

<sup>26</sup> Artículo 298.

1. El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años.

2. Esta pena se impondrá en su mitad superior a quien reciba, adquiera u oculte los efectos del delito para traficar con ellos. Si el tráfico se realizase utilizando un establecimiento o local comercial o industrial, se impondrá, además, la pena de multa de doce a veinticuatro meses. En estos casos los Jueces o Tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria, por tiempo de dos a cinco años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

de la configuración doctrinal y jurisprudencial de esta participación <sup>27</sup> y de lo dicho en cuanto al núcleo de cometidos propios de la asesoría fiscal esta figura no tiene aplicabilidad reputando la irrelevancia de cualquier forma de relación con el delito de otro que quede por debajo de los criterios suministrados para la cooperación necesaria e incluyendo en su caso el consejo o información sobre la posible comisión del delito y/o sobre las eventuales posibilidades de impunidad de este.

## 6. ENCUBRIMIENTO

Esta es una institución penal radicalmente modificada por el NCP. De su regulación como forma participativa en el delito de otro como era contemplada en el Art. 17 del ACP pasa en el Art. 298 NCP<sup>28</sup> a configurarse como delito autónomo –titulado de receptación- en base a la previa existencia de un delito contra la propiedad o contra el orden socioeconómico -lo que lo habilita a mi juicio para el desarrollo de la presente posición doctrinal-. Esto no obstante son evidentes las similitudes entre una y otra figura por lo que salvo en lo expresamente modificado puede partirse del corpus doctrinal y jurisprudencial formada a partir de aquel. Dicho corpus jurisprudencial se había ocupado escasamente del encubrimiento en sede de delito fiscal , siendo el precedente mas

---

3.- En ningún caso podrá imponerse pena privativa de libertad que exceda de la señalada al delito encubierto. Si éste estuviese castigado con pena de otra naturaleza, la pena privativa de libertad será sustituida por la de multa de seis a veinticuatro meses, salvo que el delito encubierto tenga asignada pena igual o inferior a ésta; en tal caso, se impondrá al culpable la pena de aquel delito en su mitad inferior.

<sup>27</sup> De esta sentencia se entresaca respecto del particular:

“... Toda la argumentación del recurrente se apoya en el tiempo en el que fue prestada la colaboración. Pero el delito fiscal se consuma, cuando se trata del IRPF, en el momento en el que vence el plazo para efectuar la declaración de la renta a los efectos de este impuesto. Todas las inversiones que constan en el hecho probado realizadas por el recurrente corresponden a los ejercicios de los años 1988 y 1989, en los que dichas sumas no fueron declaradas al vencimiento del plazo para declarar. Es evidente, por todo ello, que no es posible subsumir la acción atribuida al recurrente bajo el tipo del encubrimiento del Art. 17.1 CP, toda vez que se trata de una cooperación que tiene lugar antes de la consumación ...”

<sup>28</sup> La STS de 31.1.1996 caracteriza el animo de lucro tal que:

“... Por ánimo de lucro ha de entenderse cualquier ventaja, provecho, beneficio o utilidad que se proponga obtener el agente, inclusión hecha de los meramente contemplativos o de ulterior beneficencia, lo que no ha dejado de ser criterio discutido y discutible, mas en cualquier caso importa consignar que no hace falta que se pretenda la obtención de lucro propio pues basta con que el sujeto activo de la infracción propenda con su conducta injusta beneficiar a un tercero, quizás en la forma de cooperación necesaria al lucro ajeno...”

que en la mas moderna STS de 18.9.1998 (RJ 1998\6970) concreta aún mas:

“... El ánimo de lucro como elemento subjetivo del injusto está ahora subsumido en la conducta enjuiciada si, en resumen de lo expuesto y en el contorno de una amplia mecánica interpretativa, tal dolo específico significa penalmente cualquier tipo de beneficio, ventaja o utilidad, incluso meramente contemplativa, altruista, política o social, por supuesto sin causa moral o legal, cierta o posible, que autorice esa conducta ...”

relevante el contenido en la STS 20-5-1996 <sup>29</sup> (RJ1996/3838) que lo admitió implícitamente al negarlo en el caso por estimar ejecutada la conducta del sujeto antes de la consumación del delito -argumento a relacionar con el expresado anteriormente-.

Por mi parte estimo que la institución ha sido infravalorada a propósito del delito fiscal en general y es precisamente en el encubrimiento donde eventualmente -y como reverso temporal de la cooperación necesaria de la manera definida- debería residenciarse en general la participación del asesor fiscal. Para ello se parte del tenor del aludido Art. 298 que reza en su primer número:

*"... 1. El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años ..."*

para relacionándolo con cuanto se ha dicho afirmar que realizado y consumado el "presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley" a que alude la LGT sin participación del asesor y decidida total y absolutamente por el sujeto activo tributario resultante de aquel la defraudación tributaria, la participación de cualesquiera terceros y entre ellos del asesor fiscal desde aquel momento tendente a auxiliar -dicho en este momento en este sentido amplio- no reviste otra naturaleza que la de encubridor, pues a partir de estimar consumado materialmente el delito en dicho momento, concurren en este:

- 1.- la noticia o conocimiento de que se ha decidido y cometido un delito fiscal
- 2.- el no haber tenido participación alguna en él como cooperador necesario
- 3.- intervenir por tanto con posterioridad a su ejecución; y
- 4.- en cuanto al dolo, que este no pueda entenderse extendido más allá del conocimiento de las acciones que el precepto refleja

lo que nos sitúa a mi juicio en los dominios propios del encubrimiento, que de ordinario y en cuanto a las modalidades típicas del encubrimiento, se subsumirá en la primera de las previstas -" ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo.."- cuya rubrica es lo suficientemente amplia para cobijar cuantas conductas auxiliares puedan imaginarse y estimando en todo caso cumplido el requisito del animo de lucro del asesor desde las construcciones del mismo manejadas por la Jurisprudencia <sup>30</sup> ya fuere por su retribución o participación en el delito cuando por la participación desinteresada en el aprovechamiento de la ventaja por el obligado.

Finalmente, a modo de conclusión y recapitulando cuanto se ha dicho conviene remarcar en todo caso la provisionalidad de estas construcciones -las jurisprudenciales y la misma del autor desarrollada- condicionada al absolutamente necesario establecimiento de un marco profesional interprofesional y propio de la asesoría fiscal, incluso -teniendo en cuenta como se ha dicho la complejidad del iter tributario y el constante recurso a los técnicos- con reflejo penal específico.

---

# LEGISLACION

---

*Últimas disposiciones fiscales aparecidas.*

---



## PARTE GENERAL

RESOLUCIÓN de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean registros telemáticos. (BOE 29-08-2002)

RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2002, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la presentación por vía telemática de instancias, solicitudes, escritos y comunicaciones en procedimientos internos de gestión de recursos humanos. (BOE 30-08-2002)

### PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

REAL DECRETO 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación (BOE 01-08-2002)

## PARTE ESPECIAL

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA

REAL DECRETO 594/2002, de 28 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, deducciones, autoliquidación y retenciones. (BOE 13-07-2002)

### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

REAL DECRETO 647/2002, de 5 de julio, por el que se declaran las materias primas minerales y actividades con ellas relacionadas, calificadas como prioritarias a efectos de lo previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 20-07-2002)

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ORDEN HAC/1830/2002, de 11 de julio, por la que se modifica la Orden de 7 de abril de 2000 por la que se aprueban los modelos 650, 652 y 651 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos y la Orden de 27 de julio de 2001 por la que se

aprueban los modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651 en euros, así como el modelo 777, documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, y por la que se establece la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002. (BOE 18-07-2002)

#### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ORDEN HAC/1927/2002, de 24 de julio, por la que se modifica la Orden de 4 de julio de 2001 por la que se aprueban los modelos 600, 620 y 630, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se determinan el lugar y plazos de presentación de los mismos y la Orden de 12 de noviembre de 2001 por la que se autoriza el pago en metálico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava la emisión de los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, se amplía la autorización del pago en metálico del impuesto correspondiente a determinados documentos negociados por entidades colaboradoras, se aprueban los modelos 610, 611, 615 y 616 en euros del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación de los modelos 611 y 616 de declaración informativa anual en soporte directamente legible por ordenador y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso. (BOE 30-07-2002)

#### IMPUESTOS ESPECIALES

ORDEN PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. (BOE 10-07-2002)

Decisión del Consejo, de 27 de junio de 2002, por la que se autoriza al Reino Unido a aplicar un tipo diferenciado de impuesto especial sobre los carburantes que contienen biodiésel, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE (DOCE L 180 de 10-07-2002)

ORDEN HAC/2297/2002, de 19 de septiembre, por la que se modifica la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, por la que se aprueban las normas de gestión del impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. (BOE 21-09-2002)

#### OTRAS DISPOSICIONES DE INTERÉS

LEY ORGÁNICA 7/2002, de 5 de julio, de reforma parcial de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. (BOE 06-07-2002)

LEY 33/2002, de 5 de julio, de modificación del artículo 28 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo. (BOE 06-07-2002)

LEY 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico (BOE 12-07-2002)

REAL DECRETO 687/2002, de 12 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas. (BOE 13-07-2002)

Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales. (DOCE 191, L 19-07-2002)

#### HACIENDAS LOCALES

RESOLUCIÓN de 2 de julio de 2002, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en período voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2002 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas. (BOE 20-07-2002)

## COMUNIDADES AUTÓNOMAS

LEY 17/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 18/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 20/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 21/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 22/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 23/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 24/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 25/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 26/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 27/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 28/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 29/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 30/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

LEY 31/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 02-07-2002)

## B) ARAGÓN

ORDEN de 17 de septiembre de 2002, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se regula el procedimiento para la presentación y pago telemático de las autoliquidaciones correspondientes a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones y se otorga el carácter de justificante de pago a los modelos 604 y 624. (BOA 25-09-2002)

### C) ASTURIAS

Decreto 94/2002, de 18 de julio, de Ordenación de Juegos y Apuestas en el Principado de Asturias. (BOPA 06-08-2002)

Decreto 95/2002, de 18 de julio, por el que se aprueba el Catálogo de Juegos y Apuestas del Principado de Asturias. (BOPA 06-08-2002)

Decreto 96/2002, de 18 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Casinos de Juego del Principado de Asturias. (BOPA 06-08-2002)

### D) BALEARES

Ley 2/2002, de 3 de abril, de financiación de los Consejos Insulares (BOCAIB 18-04-2002)

Decreto 79/2002, de 31 de mayo, por el que se regula una nueva modalidad de pago de la tasa fiscal para el juego (BOCAIB 08-06-2002)

Ley 4/2002, de 4 de junio, de tasas por inspecciones y controles sanitarios de productos pesqueros destinados al consumo humano (BOCAIB 13-06-2002)

Orden de 3 de abril de 2002, sobre declaraciones censales de comienzo, modificación y cese de actividad a presentar por los sustitutos del contribuyente. (BOCAIB 13-06-2002)

Ley 5/2002, de 21 de junio, de subvenciones (BOCAIB 02-07-2002)

### E) CANARIAS

DECRETO 85/2002, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Juego del Bingo en la Comunidad Autónoma de Canarias (BOC 1707-2002)

### G) CASTILLA Y LEÓN

LEY 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León. (BOCL 19-07-2002)

LEY 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León. (BOCL 19-07-2002)

### I) CATALUÑA

LEY 14/2002, de 27 de junio, de las cámaras oficiales de comercio, industria y navegación de Cataluña y del Consejo General de las Cámaras (DOGC 05-07-2002)

RESOLUCIÓN ECF/1972/2002, de 27 de mayo, por la que se da publicidad de la conversión a euros de los importes de las sanciones, precios públicos, cánones y otros conceptos con contenido económico correspondientes a los procedimientos tramitados por el Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña. (DOGC 10-07-2002)

LEY 21/2002, de 5 de julio, de séptima modificación de la Ley 8/1987, de 15 de abril, municipal y de régimen local de Cataluña (DOGC 16-07-2002)

LEY 18/2002, de 5 de julio, de cooperativas. (DOGC 17-07-2002)

LEY 19/2002, de 5 de julio, de derechos reales de garantía. (DOGC 17-07-2002)

#### J) EXTREMADURA

Ley 28/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (DOE 11-07-2002)

Decreto 90/2002, de 8 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos. (DOE 16-07-2002)

Decreto 105/2002, de 23 de julio, de recaudación de ingresos producidos por tributos propios, precios públicos y otros ingresos. (DOE 30-07-2002)

#### M) MADRID

Ley 7/2002, de 25 de julio, por la que se regula el tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid (DOCM 26-07-2002)

Decreto 134/2002, de 18 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid (DOCM 26-07-2002)

#### O) VALENCIA

ORDEN de 10 de junio de 2002, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se aprueban los modelos de declaración tributaria del Canon de Saneamiento de la Generalitat Valenciana MD-010 (Declaración Censal), MD-100 (Declaración Resumen anual), MD-101 (Declaración de facturación), MD-102 (Autoliquidación e Ingreso), MD-202 (Declaración inicial de suministros propios de agua), MD-203 (Declaración trimestral de volúmenes de agua), MD-301 (Declaración de Producción de Aguas Residuales) y MD-401 (Relación de recibos impagados de Canon de Saneamiento a presentar por las entidades suministradoras de agua) (DOGV 22-07-2002)

ORDEN de 21 de junio de 2002, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, de creación y regulación de ficheros con datos de carácter personal. (DOGV 03-07-2002)

## REGÍMENES ESPECIALES POR RAZÓN DEL TERRITORIO

### A) RÉGIMEN FISCAL EXCEPCIONAL DE CANARIAS

Decisión del Consejo, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias. (DOCE L 179 de 09-07-2002)

### B) RÉGIMEN FORAL DE NAVARRA

ORDEN FORAL 136/2002, de 17 mayo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los modelos de avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la Hacienda Tributaria de Navarra. (BON 22-07-2002)

DECRETO FORAL 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo. (BON 28-08-2002)

DECRETO FORAL 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios. (BON 01-09-2002)

### C) RÉGIMEN DE CONCIERTO CON EL PAÍS VASCO

#### **c2) Normas del Territorio Histórico de Álava**

Norma Foral 5/2002, de 26 de mayo, que modifica determinadas disposiciones tributarias. (BOTH A 05-06-2002)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2002, de 4 de junio, que regula el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (BOTH A 12-06-2002)

Orden Foral 324/2002, de 12 de junio, que aprueba los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondientes a establecimientos permanentes (BOTH A 12-06-2002)

Orden Foral 344/2002, de 20 de junio, que aprueba los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (BOTH A 28-06-2002)

Decreto Foral 40/2002, de 9 de julio, que aprueba las normas de gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (BOTH A 15-70-2002)

### **c3) Normas del Territorio Histórico de Guipúzcoa**

NORMA FORAL 6/2002, de 26 de junio, de convalidación del Decreto Foral 5/2002, de 26 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las Leyes 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002 y 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social BDOG 02-07-2002)

Orden Foral 736/2002, de 15 de julio, por la que se aprueban las normas de gestión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (BOG 22-07-2002)

ORDEN FORAL 785/2002, de 29 de julio, por la que se declaran las materias primas minerales y actividades con ellas relacionadas, calificadas como prioritarias, a efectos de lo previsto en el artículo 106 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.(BOG 07-08-2002)

DECRETO FORAL 44/2002, de 30 de julio, por el que se determina la aplicabilidad, para el año 2002, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la actividad de transporte de mercancías por carretera y se fijan los mismos. (BOG 12-08-2002)

ORDEN FORAL 837/2002, de 8 de agosto, sobre procedimiento aplicable en el tratamiento de las quejas y sugerencias presentadas ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 29-08-2002)

ORDEN FORAL 877/2002, de 26 de agosto, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 4.000 euros (BOG 04-09-2002)

ORDEN FORAL 885/2002, de 27 de agosto, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOG 06-09-2002)

### **c4) Normas del Territorio Histórico de Vizcaya**

ORDEN FORAL 1.847/2002, de 18 de junio, por el que se establecen los signos, índices o módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2002 y un plazo de revocación de la renuncia al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido pa-

ra los sujetos pasivos que desarrollen la actividad de «Transporte de mercancías por carretera», grupo 722 del IAE. (BOB 01-07-2002)

NORMA FORAL 6/2002, de 28 de junio, del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. (BOB 04-07-2002)

ORDEN FORAL 1.987/2002, de 1 de julio, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación mediante soporte magnético directamente legible por ordenador. (BOB 17-07-2002)

ORDEN FORAL 2.286/2002, de 23 de julio por la que se concede a la sociedad PB Cemersa, S.L., el régimen de tributación de las sociedades de Promoción de Empresas. (BOB 09-08-2002)

ORDEN FORAL 2.287/2002, de 23 de julio por la que se concede a la sociedad Fubilo, S.L., el régimen de tributación de las sociedades de Promoción de Empresas (BOB 09-08-2002)

ORDEN FORAL 2.288/2002, de 23 de julio por la que se concede a la sociedad Grupronsa Desarrollo, S.L., el régimen de tributación de las sociedades de Promoción de Empresas. (BOB 09-08-2002)

DECRETO FORAL 134/2002, de 29 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, en relación al Índice de entidades. (BOB 13-08-2002)

ORDEN FORAL 2.348/2002, de 29 de julio, por la que se relacionan las materias primas minerales y las actividades relativas a las mismas declaradas como prioritarias, a efectos de lo previsto en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.(BOB 16-08-2002)

DECRETO FORAL 133/2002, de 29 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 77/1990, de 22 de mayo, por el que se aprueban normas para la gestión catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (BOB 22-08-2002)

DECRETO FORAL 132/2002, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB 23-08-2002)

DECRETO FORAL 145/2002, de 10 de septiembre, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones. (BOB 18-09-2002)

## FISCALIDAD INTERNACIONAL

RESOLUCIÓN de 29 de julio de 2002, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se actualiza el Arancel Integrado de Aplicación (TARIC) (BOE 03-08-2002)

RESOLUCIÓN de 31 de julio de 2002, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 4 de diciembre de 2000, en la que se recoge las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA) (BOE 14-08-2002)

CONVENIO celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las Administraciones aduaneras, hecho en Bruselas el 18 de diciembre de 1997. Aplicación provisional. (BOE 20-08-2002)

RESOLUCIÓN de 21 de agosto de 2002, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 19 de diciembre de 2001 ("Boletín Oficial del Estado" del 28), de elaboración y tramitación de las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros de la Unión Europea para el ejercicio 2002. (BOE 30-08-2002)

Decisión del Consejo, de 12 de julio de 2002, por la que se autoriza a la República Helénica a aplicar una excepción a los artículos 2 y 28 bis de la sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. (DOCE L 233 30-08-2002)



---

# JURISPRUDENCIA

---

*Selección de Jurisprudencia*

---



## NOTA SOBRE LA JURISPRUDENCIA INCLUIDA EN EL NÚM. 57 DE REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

La sentencia de 15 de noviembre de 2001, referida al asunto de los bonos austríacos, que se insertó en la página 152 del número 57 de la Revista y que aparece como dictada por el Tribunal Supremo, no corresponde a este tribunal sino al Tribunal Superior de Justicia de La Rioja.

(Como responsable de la selección de la jurisprudencia a la que se da difusión por medio de la Revista, he venido recogiendo los distintos fallos que se han dictado en relación con el tema de los bonos austríacos por ser consciente del interés que tiene para muchos profesionales. Por esta razón, al ver publicada la citada sentencia en otra Revista especializada -en la que aparecía como dictada por el Tribunal Supremo- consideré de interés difundirla entre nuestros lectores incluyéndola inmediatamente en nuestras páginas, y, naturalmente, arrastré aquel error de atribuirle a un Tribunal distinto del que realmente la había dictado. Posiblemente esta explicación no justifique el error, que lamentamos sinceramente, ni ayude a quienes consideraron que este largo asunto podía considerarse en vías de conclusión al disponer de un fallo favorable del alto Tribunal. Antonio Cayón)

## TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª. SECC. 2ª)

Sentencia de 14 de junio de 2002

Ponente: Excmo. Sr. Rodríguez Arribas

En los casos en que el contribuyente impugna la valoración efectuada por la Administración y solicita, al tiempo, la tasación pericial contradictoria, debe prevalecer ésta última, ya que si la valoración administrativa resultase confirmada por sentencia firme, la petición de tasación pericial quedaría sin posibilidad de prosperar.

La única excepción a este criterio en que podría prevalecer la impugnación de la valoración administrativa sería en aquellos en que los motivos que se invocan sean la falta de motivación u otro defecto formal, en cuyo caso habría de retrotraerse el procedimiento administrativo para efectuar nueva valoración (frente a la que, entendemos, cabrá plantear la solicitud de tasación pericial contradictoria).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.**- *La representación procesal de Dª. A.M. y Dª A.B.L., (...) impugna la Sentencia de la Audiencia Nacional que, desestimó su demanda y confirmando el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, vino a declarar procedente la anulación de las liquidaciones realizadas por el Centro gestor, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (con ocasión de la transmisión a las citadas recurrentes, por parte de sus padres, de bienes inmuebles a cambio de una renta vitalicia), anulación, las de las liquidaciones-procedente por haberse practicado antes de la firmeza de las bases sometidas a comprobación de valores cuando dicha actuación conjunta no estaba permitida y dejó sin efecto las valoraciones de los bienes, pero solo provisionalmente mientras se predicaba la, también acordada, tasación pericial contradictoria, solicitada por el contribuyente, según entendió la Sala de instancia.*

**Segundo.**- *(...) la argumentación de la parte recurrente, en ambos motivos gira en torno a la alegación de que el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, impugnado en la instancia, al dejar sin efecto la valoración realizada por la Administración, era incompatible con ordenar -como lo hizo- que se practicara la tasación pericial contradictoria, porque ello exige que haya una valoración declarada por el contribuyente y otra de la Administración, que -en este caso- ha quedado sin efecto y debe ser sustituida por otra nueva, para que pueda producirse la "contradicción".*

**Tercero.**- *La tesis en la que la parte recurrente funda su pretensión casacional no puede prosperar, porque el texto de la norma reformada que invoca pone de manifiesto que la contradicción a la que también se refiere no es, como pretende, la que pueda existir entre el valor declarado y el comprobado inicialmente por la Administración, sino la que se produce, después de iniciado el expediente referido, es decir, el de "tasación pe-*

*ricial contradictorio”, entre la tasación suscrita por el perito de la Administración (que puede ser el mismo que hizo la primera comprobación de valores u otro diferente) y el perito designado por el contribuyente (que no tuvo que valerse de un técnico al hacer su primera declaración de la base tributaria) y que es -la contradicción se entiende- la que ha de resolver, en su caso, el perito tercero designado al efecto, con lo que ya no resulta absurdo, como lo calificaba la recurrente que, al mismo tiempo que se confirma la anulación de las extemporáneas liquidaciones y se declara la ineficacia de la comprobación de valores impugnada, se acuerda -como lo hizo el Tribunal Económico Administrativo Central que acogió la Sentencia aquí combatida- la práctica de la solicitada tasación pericial contradictoria que, además, es un derecho que siempre asiste al contribuyente, como establece el referido art. 52 de la Ley General Tributaria.*

*(...) basta leer el art. 52 de la Ley General Tributaria para advertir que lo que abre el paso al trámite de la tasación pericial contradictoria es la petición del contribuyente, ante su disconformidad con la comprobación de valores, con independencia de que ésta haya sido declarada sin efecto por la propia Administración (en este caso el Tribunal Económico Administrativo Central), por causas que no sean su falta de motivación u otro defecto formal, (en cuyo caso habría de retrotraerse el procedimiento), pues precisamente si la comprobación impugnada en vía administrativa y jurisdiccional, resultara declarada conforme a derecho, es cuando no sería posible pasar a la tasación pericial contradictoria.*

**Cuarto.-** *Al proceder la desestimación de la casación, en cuanto a costas ha de aplicarse el art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción que obliga a imponerlas a la parte recurrente.*

## TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª. SECC. 2ª)

Sentencia de 8 de junio de 2002

Ponente: Excmo. Sr. Mateo Díaz.

**Calificación tributaria de los contratos de seguro de vida con capital diferido a prima única.**

Aunque la legislación a que se refiere la sentencia es la vigente con anterioridad a la Ley 18/1991, del IRPF, el problema de la calificación tributaria de los contratos de seguro de vida con capital diferido a prima única tiene importancia actualmente.

En este caso el debate se centra en el alcance de la obligación de retener, que, a juicio de la Administración, debe alcanzar a la totalidad de la contraprestación satisfecha por la entidad financiera (Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona)

Reproducimos exclusivamente los argumentos de la sentencia que inciden en la calificación de los contratos citados.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Sexto.-** (...)

*La Caixa ha defendido a lo largo de este contencioso, que en las libretas PTI se ofrecía a los clientes tres contratos de seguro diferentes:*

- a) Un capital diferido para caso de sobrevivencia en determinada fecha.*
- b) Una renta temporal, similar a la renta vitalicia, pero limitada hasta determinada fecha.*
- c) Un seguro de vida para caso de muerte.*

*Por el contrario, en su recurso, la Abogacía del Estado mantiene que los tres contratos constituyen una sola operación contractual, y que ésta tiene por objeto la obtención de un interés o rendimiento normal respecto del capital entregado, que será íntegramente devuelta al final del plazo contratado, normalmente cuatro años. Es decir, la finalidad de la operación es la de una imposición a plazo fijo.*

(...)

*Las consecuencias tributarias son muy diferentes, pues si cada operación tributa de acuerdo con su propia naturaleza -tesis de la Caixa-, podrá deducir de las rentas periódicas que satisface por el concepto de renta temporal o vitalicia el 20%, que para estos supuestos establecía el art. 19.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital. Por el contrario, si se estima que es aplicable el régimen propio de las imposiciones a plazo -tesis de la Administración, conforme a la cual se realizó la liquidación impugnada-, no será aplicable deducción alguna a las rentas temporales o vitalicias que satisface y la retención habrá de girar sobre el importe íntegro de dichas rentas. En otros términos, la cuestión litigiosa se centra en determinar si las rentas satisfechas por la Caixa a los suscriptores de la operación denominada «pensiones temporales inmediatas a capital reservado en combinación con una operación de capital diferido», deben ser objeto de retención sobre el total importe de tales rentas, como ha entendido la Administración Tributaria y el TEAC, o si, por el contrario, tal y como pretende la Caixa, les es aplicable el art. 58 del Reglamento de 1981, y las rentas no pueden ser consideradas como rendimientos del capital mobiliario, a los efectos del art. 53.*

*Interpretado así el contrato de capital diferido se obtendría un trato fiscal muy favorable pues, como señaló en su cuarto considerando la resolución del TEAC, los intereses capitalizados no quedarían sometidos a retención y no tributarían en el impuesto sobre las rentas del capital.*

**Séptimo.-** *La solución del presente contencioso requiere profundizar en el análisis de las figuras en juego, pues si, como pretende la Administración, se ha utilizado un artificio para obtener un negocio indirecto oculto bajo operaciones aparentes, susceptibles de otro tratamiento fiscal, habremos de convenir con que el tributo debe ser exigido con-*

*forme a la verdadera y disimulada naturaleza, y si, por el contrario, las operaciones son auténticas, aunque confluyentes, habremos de admitir que la liquidación era correcta.*

*Ello es lo que impone el art. 25 LGT, a cuyo tenor «1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.*

*2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.*

*3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen (arts. 28 y 29)».*

*En este análisis siempre será arriesgado tratar de definir una figura contractual, dado que el tráfico multiplica las posibilidades combinatorias de los tipos conocidos, hasta el punto de que la realidad contractual puede ser calificada de mutante por esencia.*

*Aun con dicho riesgo, y simplemente para esclarecer la figura, podemos definir, de acuerdo con alguna doctrina, los seguros de capital diferido a prima única, en su sentido más genuino, como un seguro de ahorro por el que la entidad aseguradora se obliga, mediante el cobro de una prima única a la firma de la póliza, a entregar el capital pactado al beneficiario si el asegurado vive al vencimiento del contrato, o al reembolso al tomador de la prima percibida si el asegurado fallece antes del vencimiento indicado.*

*Los seguros de capital diferido presentan una variedad, que es la que ahora más interesa, en la que se atenúa aún más el elemento riesgo, para convertirse en una estricta operación de capitalización, por la que la entidad aseguradora, a cambio de una prima única pagada al inicio del contrato, se compromete a entregar al beneficiario en una fecha fija el capital garantizado, tanto si el asegurado vive en aquel momento como si hubiera fallecido antes.*

*En estos últimos contratos no existe cobertura de riesgo alguna, al carecer de relevancia la vida o muerte del asegurado. Es una operación pura de ahorro, en la que la entidad aseguradora forma un capital capitalizando la cantidad inicial percibida del tomador.*

*En estas operaciones hay un seguro temporal, para caso de muerte, y un seguro de capital diferido, para caso de supervivencia.*

*En la hipótesis más ortodoxa la prima se pagaría al finalizar el plazo establecido para la duración del seguro o antes si el asegurado falleciera, y en la hipótesis que ahora nos ocupa, la totalidad de la prima habría sido abonada al comienzo del contrato.*

*En ella el capital garantizado se paga en la fecha prevista en el contrato (término o fecha fija), independientemente de que fallezca el asegurado y, en cambio, en la hi-*

*pótesis que hemos denominado ortodoxa, el capital garantizado sería pagado tras el siniestro y no al vencimiento del contrato.*

*En todo contrato de seguro han de existir, por otra parte, dos elementos reales, el riesgo y la prima.*

*Concretándonos al primero de ellos, es fácil observar que el riesgo ha sido completamente eliminado en las operaciones que nos ocupan. Es más, como con frase gráfica se ha dicho, se ha llevado a cabo una «antiselección» de los riesgos asumidos por la entidad aseguradora, hasta el punto de que la salud del asegurado llega a ser indiferente, llegándose a prescindir normalmente incluso del previo reconocimiento médico.*

*Si todo esto es así, es evidente que los tres contratos concertados por las partes confluyen en una finalidad única: una imposición a plazo fijo, con ahorro fiscal para el cliente de la entidad supuestamente aseguradora.*

*Y decimos lo de supuestamente aseguradora porque siempre suscitó recelo el que entidades bancarias o, como en el caso de la Caixa, dedicadas a operaciones financieras recibieran autorización para concertar operaciones de seguros.*

*En consecuencia de todo ello, fácil es concluir que nos decantamos por la consideración de que la tesis de la Administración, reflejada en la liquidación impugnada, es la correcta.*

## TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC. 2ª)

Sentencia de 21 de mayo de 2002.

Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó

**La discrecionalidad de la Administración en los aplazamientos de pago no le permite ejercer sus facultades ni más allá de los límites de las normas que le atribuyen tales potestades ni hacerlo sin fundamento razonado.**

Los hechos, que resume la sentencia son los siguientes: El 28 de Enero de 1994, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acordó desestimar la petición de aplazamiento de pago que había sido formulada en período voluntario, en razón a que: a) la citada empresa presenta una dificultad de tesorería de carácter estructural, no coyuntural, para generar recursos financieros suficientes con los que hacer frente al pago de sus débitos. Sin embargo, el 4 de Octubre de 1994 el propio Departamento de Recaudación acordó, ya en período ejecutivo de pago, reconocer el aplazamiento oportunamente solicitado, con fundamento en que se apreciaba falta de tesorería en la citada empresa y que, examinadas las circunstancias concurrentes, se dispensaba parcialmente a la sociedad de la prestación de la garantía exigida si bien se exigía la constitución a favor del Estado de hipoteca inmobiliaria sobre varias fin-

cas de la sociedad; mantenimiento de la anotación preventiva de embargo sobre otras varias fincas de la propia entidad.

La Audiencia Nacional dictó sentencia, que se impugna ahora por la Administración, declarando que, si bien las normas reconocen a la Administración facultades discrecionales a este fin, "la amplia facultad de apreciación que ostenta la Administración para el otorgamiento del aplazamiento está delimitada por «determinados elementos reglados», como son la razón de la imposibilidad de afrontar el pago, los problemas de tesorería como justificación de esa imposibilidad y de la solicitud del aplazamiento, la tramitación a seguir para la adopción de la decisión, la competencia para adoptar la pertinente resolución, y la necesidad de prestar garantía en la forma prevista". Y que, por ello, no es posible, después, en vía ejecutiva, conceder el aplazamiento cuestionado sin haber cambiado, a mejor (es decir, desapareciendo el carácter estructural de los problemas de tesorería), las condiciones económicas de la interesada.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Tercero.-** *No obstante lo argumentado por la Abogacía del Estado, no concurren los elementos fácticos jurídicos necesarios y precisos para poder estimar el presente recurso casacional, habida cuenta que:*

*A) Comparando el contenido de los acuerdos administrativos de 28 Ene. y de 4 Oct. 1994, dictado el primero dentro del período voluntario de pago y, el segundo, dentro, ya, del marco procedimental de la vía ejecutiva o de apremio de las deudas tributarias debidas y pendientes de satisfacción, se observa que los razonamientos justificativos de la negación, en un principio, del aplazamiento del pago («dificultad de tesorería de carácter estructural, no coyuntural, para generar recursos financieros suficientes con los que hacer frente al pago de los débitos»), expresamente plasmados en el primero de los acuerdos, no han sufrido un cambio, en el sentido de haber desaparecido dicho carácter estructural, no coyuntural, al tiempo o en el momento de adoptarse el segundo de los acuerdos (...) y, en consecuencia, si se da la circunstancia, además, de que, cuando se concede, con este segundo acuerdo, el aplazamiento cuestionado, pueden constituirse, como garantías del mismo, (...) una serie de hipotecas inmobiliarias sobre varias fincas de la entidad interesada (...)*

*Es, por eso, que el requisito de la necesaria y objetiva fundamentación del acuerdo de 28 Ene. 1994 aquí cuestionado no concurre en realidad y que, por tanto, la Administración resolvió denegar el aplazamiento arbitrariamente o al menos sin haber motivado suficientemente su decisión.*

*B) En consecuencia, la sentencia de instancia arguye, con la necesaria y adecuada lógica, que, si los problemas de tesorería de la obligada al pago eran, como se indicaba en el acuerdo de 28 Ene. 1994, de carácter estructural, no se entiende por qué nueve meses después, una vez incoada la vía ejecutiva, y sin que la Administración razone lo contrario, ya no lo eran.*

(...)

*Debe reputarse que la falta de liquidez de la empresa ha de referirse a un momento determinado (de ahí al adverbio «transitoriamente» que ya aparece en el texto del actual art. 61.4 de la LGT, después de la reforma introducida por la L 25/1995, de 20 Jul.) y, por ello, afirmar, como lo ha hecho la Administración en el acuerdo de 28 Ene. 1994, que la falta de tesorería tenía un carácter estructural y no coyuntural (como motivo de la denegación del aplazamiento del pago), aparte de que se trata de un concepto cuando menos jurídicamente indeterminado, implica considerar que la sociedad no era capaz de generar, nunca, la liquidez que le permitiese pagar sus deudas en el futuro. Y, sin embargo, la sociedad ha aportado bienes en cuantía suficiente (específicamente expresados en el casi inmediato acuerdo de 4 Oct. 1994) para que se le concediera el aplazamiento en la vía ejecutiva.*

*Y no consta en el expediente un estudio, cálculo o análisis que permita fundamentar la supuesta «estructural y no coyuntural» falta de liquidez de la empresa, dado que la misma tenía un importante patrimonio inmobiliario que, de haberse podido enajenar de forma racional y ordenada, podría haber dado lugar a la liquidez necesaria y suficiente para conseguir el aplazamiento, y que, en cualquier caso, ha servido para obtenerlo pocos meses después.*

*C) No se está ante la presencia de un caso de satisfacción extraprocésal, subsumible en lo previsto en el art. 90 de la LJCA, pues dicho precepto exige, para ello, que «la Administración reconozca totalmente en vía administrativa la pretensión de la demandante», y es evidente, en este caso, que no es idéntico, totalmente, la obtención de un aplazamiento de las deudas tributarias en el período voluntario de pago que, ya, en plena tramitación de la vía ejecutiva, ya que, en ésta, (...) la deuda tributaria ha experimentado un sustancioso incremento (generado, entre otros extremos, por el recargo de apremio del 20% y por la mayor enjundia de los intereses de demora devengados), que la distingue objetiva y materialmente de la existente al tiempo de la adopción del acuerdo de 28 Ene. 1994.*

*Y, como declara la sentencia recurrida, es más gravoso, obviamente, para el obligado, el obtener el aplazamiento en vía ejecutiva -teniendo en cuenta el recargo de apremio y el embargo, propios de tal actuación compulsiva- que en el período voluntario de pago.*

*Y si la Administración ha considerado, en definitiva, discrecionalmente, que concurren las circunstancias que justifican el aplazamiento, debería haberlo concedido sin esperar el inicio o la incoación de una vía, la ejecutiva, que es más penosa para el deudor (todo ello en función de los principios de interdicción de la arbitrariedad, de ajuste a la finalidad de la norma y de la actuación conforme a los criterios de la buena fe).*

**Cuarto.-** *Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso de casación, deben imponerse las costas causadas en el mismo, por imperativo legal, a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el art. 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).*

**TRIBUNAL SUPREMO (SALA 2ª)**  
**Sentencia de 16 de mayo de 2002.**  
**Ponente: Excmo. Sr. Aparicio Calvo-Rubio**

**Sentencia absolutoria por delito fiscal. Ingresos obtenidos por una sociedad que fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados de patrimonio.**

El Tribunal confirma la sentencia absolutoria por delito fiscal dictada por la AP de Barcelona (Secc. 2ª) el 14 de septiembre de 2000, en relación con unos ingresos obtenidos por una sociedad que fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados de patrimonio.

Por su interés reproducimos los razonamientos del Tribunal en los que, desde la perspectiva del principio de presunción de inocencia, se valoran las presunciones fiscales y la prueba indiciaria.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

***Cuarto.-** 1. En el segundo motivo del recurso, como se anticipó, se impugna también la sentencia por el abogado del Estado, al amparo del art. 849.1.º de la LECrim., por infracción de ley al no haberse aplicado el art. 305 del vigente CP (o el anterior art. 349), en relación con los arts. 13 y 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978 de 27 Dic. y art. 127.2 y 143 del Reglamento de 15 Oct. 1982, igualmente infringidos.*

*Se aduce que si en el ejercicio de 1989 se descubrieron elementos patrimoniales no declarados, ello es suficiente para su imputación a la base imponible del ejercicio en que se descubren. Se añade que en los hechos Probados se recogen las suscripciones en el fondo Multidinero de Bankpyme. La consecuencia es que la sentencia impugnada, según el recurrente, incurrió en el error de haber valorado dichas suscripciones como un mero indicio sin fuerza probatoria suficiente para condenar por delito fiscal, a pesar de que esas suscripciones constituían legalmente un incremento patrimonial, sin que se hubieran acreditado gastos deducibles.*

*2. El tratamiento fiscal de los incrementos no justificados de patrimonio ha merecido en los últimos años una constante preocupación del legislador tributario ... En el ámbito específico del Impuesto sobre Sociedades la L 61/78, de 27 Dic., era la vigente cuando ocurrieron los hechos, y su Reglamento aprobado por RD 2631/1982, de 15 Oct.*

*Son incrementos o disminuciones de patrimonio -según el art. 15.1 de la L 61/1978- las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Estos incre-*

mentos contribuyen a determinar la base imponible (arts. 3 dos c y 11.3 a de la Ley) y, en definitiva, la cuota (arts. 23 y 24 de la Ley). Conforme al art. 127.2 del Reglamento de 1982 «se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo cuando la Administración descubra o de otro modo determine la existencia de elementos probatorios que no figuran en la contabilidad del sujeto pasivo o, aun cuando figurando, no consten en el balance presentado con la declaración del impuesto», reiterando y precisando el art. 143 del Reglamento que en esos casos «se considerara la existencia de un incremento del patrimonio en cuantía igual al valor real de los bienes o derechos ocultos en el momento a que se refiere el descubrimiento».

Esa normativa fiscal rigió hasta 1995 inclusive. Desde 1996 es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995 de 27 Dic., la que regula esta clase de rentas en el art. 140, con rúbrica bien significativa: «Bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Presunción de obtención de rentas». El precepto se desarrolla en varios apartados, expresivos los cuatro primeros de un catálogo de presunciones legales bien explícitas desde su inequívoca formulación («se presumirá» dicen los cuatro) hasta su explícito contenido sobre los incrementos no justificados de patrimonio. En el apartado quinto, se dice literalmente que «El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros».

Para que la Hacienda Pública pueda cumplir la importantísima función constitucional de que todos contribuyan a los gastos públicos, según su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), el legislador crea técnicas eficaces frente a los defraudadores y entre ellas está la figura de los incrementos no justificados de patrimonio.

Un sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean iuris et de iure y permitan la prueba en contrario, pues el art. 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba (En este sentido TC S 76/1990, de 26 Abr., sobre la constitucionalidad de la L 26 Abr. 1985, de modificación parcial de la LGT).

3. La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP de 1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho administrativo-fiscal (arts. 3 y 7 de la LECrim. y 10.1 de la LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (TS SS 274/1996, de 20 May. y 2486/2001, de 21 Dic.). Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que re-

*gulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva. Ese hecho hay que probarlo.*

*Establecer que son incrementos no justificados de patrimonio los bienes y derechos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados no es una presunción sino una descripción normativa.*

*La sentencia de esta Sala 1335/1999 de 17 Nov., recordaba que toda presunción parte de un hecho cierto -indicio o base- del que se infiere otro -hecho presunto o consecuencia-, por medio de un razonamiento construido conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia. Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado ese indicio, precisa la sentencia citada: «el legislador libera a la Administración de demostrar que efectivamente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda».*

*El art. 386 de la nueva LEC, 1/2000, de 7 Ene., sustituyendo al antiguo art. 1253 del CC, lo expresa con claridad: a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia que aplique esta técnica probatoria deberá contener, como ya exigía la jurisprudencia, el razonamiento en que descansa tal convicción mediante prueba indirecta (art. 386.2 de la misma). El juego presuntivo legal, como se dice en la TS S 1807/2001, de 30 Oct., coincide con las reglas inferenciales que se utilizan en la prueba indirecta o indiciaria por los Tribunales en toda clase de delitos. Para la correcta virtualidad de la prueba indiciaria no es suficiente con un solo indicio, sino que la regla inferencial tiene que extraerse de varios indicios que racionalmente lleven al Tribunal a obtener como conclusión el hecho consecuencia o hecho presunto (TS SS citadas 1335/1999 y 1807/2001). La doctrina jurisprudencial no impide que el Tribunal sentenciador alcance su convicción sobre los supuestos fácticos requeridos en la figura delictiva, partiendo de una pluralidad de indicios, todos ellos dirigidos en la misma dirección, que permitan la construcción de una prueba inequívoca y de cargo. Uno de esos indicios coadyuvantes, dice la sentencia citada 1325/1999 de 17 Nov. -y reiteran las SS 1807/2001, de 30 Oct. y 2486/2001, de 21 Dic.-, hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente sobre los bienes e ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos.*

*Tales presunciones legales coinciden, como se ha dicho, con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria y pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En otras palabras, el Tribunal puede llegar a la conclusión de que los incrementos patrimoniales que ha experimentado el acusado durante un período impositivo, carecen de origen conocido, y*

*por consiguiente son injustificados. En estos casos se cumplen los requisitos propios de la prueba indiciaria y la condena penal está justificada.*

*Por el contrario, cuando exista -como aquí sucede- una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal. En consecuencia, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, «que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo», sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado (TS S 2486/2001, de 21 Dic.).*

*4. Es obligado recordar, ahora, los requisitos de la prueba indiciaria que ha existido siempre en el proceso penal, hasta el punto de haber sido calificada por algún sector doctrinal como la prueba reina del mismo (TS S 1586/1999, de 10 Nov.).*

*Se crearían amplios espacios de impunidad si la prueba indiciaria no tuviera virtualidad incriminatoria para desvirtuar la presunción de inocencia, siempre que se cumplan determinados requisitos reiteradamente establecidos por esta Sala y por el TC en un consolidado cuerpo de doctrina (TS SS 12 Dic. 1999, 21 Dic. 2000, 25 Ene., 25 Jun., 29 Nov. y 21 Dic. 2001 y TC SS 198/1998, 220/1998 y 91/1999). Esos requisitos, como tantas veces se ha repetido por esta Sala son formales y materiales.*

*Desde el punto de vista formal son: a) que en la sentencia se expresen cuáles son los hechos base o indicios que se estiman plenamente acreditados y que van a servir de fundamento a la deducción o inferencia; b) que la sentencia haga explícito el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado, explicación que -aún cuando pueda ser sucinta o escueta- se hace imprescindible en el caso de la prueba indiciaria, precisamente para posibilitar el control casacional de la racionalidad de la inferencia.*

*Desde el punto de vista material es necesario cumplir unos requisitos que se refieren tanto a los indicios, en sí mismos, como a la deducción o inferencia. En cuanto a los indicios es necesario: a) que estén plenamente acreditados; b) que sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa; c) que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; y d) que estén interrelacionados cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí. Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (TS SS 1051/1995 de 18 Oct., 1/1996 de 19 Ene., 507/1996 de 13 Jul. y 2486/2001, de 21 Dic.).*

5. Razona el Tribunal sentenciador en el FJ 2.º que la tesis de las acusaciones -que es la tesis que se mantiene en el recurso- es que en 1988 «Serra Feliú, S.A.» suscribió participaciones en el fondo «Multidinero», lo que implicaba incremento de patrimonio no declarado que obligaba a aumentar la base imponible del impuesto de 1989, aún compensándose con los reembolsos de participaciones efectuadas en el mismo ejercicio. Partiendo de esa premisa, se puntualiza en el FJ 4.º, que según esa tesis acusatoria la afloración de elementos patrimoniales, cuyo origen no puede justificarse, debe interpretarse como un incremento de patrimonio generado en el ejercicio en que tales elementos han dejado de ocultarse a Hacienda, lo que fue cuestionado fundadamente por la defensa alegando que las suscripciones llevadas a cabo durante 1988 se justificaron plenamente, con lo que la repercusión en la cuota de ese incremento patrimonial de ese ejercicio se redujo a una cantidad muy inferior a los quince millones de pesetas, exigida por el CP para que exista delito fiscal.

Partiendo del mismo criterio de la Inspección de Hacienda de compensar suscripciones con reembolsos, el Tribunal sentenciador sitúa la clave de la cuestión a resolver en decidir «si puede considerarse o no probado que el importe de las suscripciones efectuadas en 1988 y no justificadas con reembolsos de aquel ejercicio, obedecen a un incremento generado ese mismo año». El Tribunal se pronuncia por la negativa porque en un proceso penal no puede basarse una condena en presunciones como la de considerar que cuando aflora un elemento patrimonial que ha permanecido fiscalmente oculto debe entenderse que ha sido generado en el mismo ejercicio en que ha sido aflorado, tanto más cuando la defensa ha aportado una explicación racional y plausible sobre el origen de los incrementos patrimoniales que se basa, precisamente, en el mismo método que han empleado las acusaciones para determinar el montante del presunto incremento patrimonial mediante la compensación de reembolso y suscripciones, en el sentido de que las participaciones de 1998 fueron suscritas con el dinero obtenido de los reembolsos de 1987. Recuerda la Sala a quo que en el propio informe de la Inspección de Hacienda, se afirma que «en la medida que los activos aflorados puedan identificarse con los rendimientos o beneficios declarados o prescritos, su afloración no implicaría la existencia de incremento de patrimonio, pero tal identificación ha de suponer lógicamente, que el sujeto pasivo puede probar y relacionar hechos y operaciones», que es lo sucedido en el presente caso pues la defensa ha conseguido establecer dicha relación sin que se haya conseguido desacreditar su corrección.

La sentencia de instancia concluye su correcta y sólida fundamentación argumentando que la aplicación automática de las presunciones, en que se basaban las acusaciones, no podía desvirtuar la presunción de inocencia porque no reunía las exigencias de la prueba de indicios por no ser plurales ni, por otra parte, habían rebatido una revisión de los hechos documentalme nte acreditada, que no era irracional ni absurda, invocando acertadamente la sentencia de esta Sala de 17 Nov. 1999.

La racionalidad del discurso del Tribunal sentenciador se acomoda a las reglas de la experiencia y de la lógica y es ajustada a la jurisprudencia de esta Sala antes resumida. El recurso, desde esa perspectiva, tampoco puede prosperar y ha de ser desestimado.

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC. 2ª)  
Sentencia de 18 de marzo de 2002.  
Ponente: Excmo. Sr. Rodríguez Arribas

**Beneficio especial que fundamenta la imposición de las contribuciones especiales. Control del ejercicio de las facultades tributarias de los Ayuntamientos.**

La idea del beneficio especial que fundamenta la imposición de las contribuciones especiales, ha sido polémica desde los mismos orígenes de la figura. En este caso, si bien con argumentos adicionales, vuelve a latir para que los tribunales entren a controlar el ejercicio de las facultades tributarias de los Ayuntamientos, incluso en los márgenes fijados por las Leyes.

La sentencia de instancia, que ahora impugna el Ayuntamiento que había ordenado la exacción de una contribución especial por la construcción de un colector de aguas residuales, rebajó la cuantía del tributo del 90 por 100, al 25 por 100, del coste de la obra. Ahora el Tribunal Supremo confirma aquel criterio resaltando la circunstancia de que en el inmueble afectado la única actividad desarrollada era la de camping que ya disponía de su propio sistema de depuración de aguas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

*Segundo.- Las cuestiones que se plantean en ambos motivos de casación se refieren a la apreciación, por la Sala de instancia, de las respectivas circunstancias de existencia de una depuradora de aguas residuales instalada por los titulares del camping, que aminora el beneficio atribuible a la construcción del colector y tratarse de terrenos no susceptibles de aprovechamiento urbanístico, en los que, en principio, no cabría apreciar beneficio especial alguno por obras de infraestructura y que en el caso singular de un camping, que supone una utilización turística y no agrícola, lo permite, pero con menor intensidad que en los terrenos urbanizables.*

*Pues bien, ambos extremos son cuestiones de hecho, dependientes de la valoración de la prueba que sólo compete a la Sala sentenciadora en la instancia y no tienen acceso a la casación, salvo que concurran circunstancias excepcionales, como la interpretación disparatada de los hechos, con abandono de las reglas de la sana crítica, lo que no sucede en el caso de autos; es más, las conclusiones a que llega la Sala de instancia están fundadas sólidamente y son de una evidente racionalidad.*

*En efecto, el beneficio específico para concretos propietarios de inmuebles y explotaciones, que legitima la imposición de contribuciones especiales para sufragar una parte de su coste, como excepción a la regla de igualdad en la generalización de las cargas tributarias (beneficio cuya ponderación en intensidad, en concurrencia con el general, determina*

*los porcentajes aplicables sobre el coste de las obras, en la distribución del gravamen) no es una ventaja genérica consistente en el aprovechamiento de una mejora, en la posibilidad de actividad económica o en la calidad de vida, a través de las infraestructuras que construyen las entidades locales, pues eso es, por definición, un beneficio general que ya compensan los ciudadanos con el pago de sus impuestos ordinarios; por el contrario el beneficio capaz de singularizarse, que se compensa con las contribuciones especiales, es el que consiste en un incremento objetivo del valor de los inmuebles o de las explotaciones empresariales directamente afectadas y en ese orden de cosas, resulta conforme al común sentido reducir - como lo hizo el fallo recurrido- el porcentaje de participación cuando la obra consiste en un colector de evacuación de aguas residuales y el beneficiario es un predio no urbanizable destinado a camping que, por una parte sólo puede instalarse en zona rústica, pero que no es susceptible de otro aprovechamiento alternativo más que el puramente agropecuario y que, además, ya dispone de evacuación de sus aguas residuales mediante depuradora costeada a sus expensas.*

## **TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC. 2ª)**

**Sentencia de 27 de febrero de 2002.**

**Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó.**

**Forma en que debe aplicarse el IIVTNU contenido en la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, a hechos acontecidos bajo su vigencia pero cuando el periodo de tenencia de un bien se había iniciado con anterioridad a la misma.**

Se debate en este caso la forma en que debe aplicarse el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos contenido en la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, a hechos acontecidos bajo su vigencia pero cuando el periodo de tenencia de un bien se había iniciado con anterioridad a la misma. En este caso la cuestión tiene el especial interés de afectar a la exención que se declara en aquella Ley a las adjudicaciones de bienes que se hagan a los cónyuges con ocasión de la disolución de la sociedad de gananciales pues, precisamente, la disolución de la citada comunidad se había producido en 1977, fecha en que estas adjudicaciones se consideraban supuestos de no sujeción en el denominado Arbitrio de Plusvalía.

Según el relato de los hechos que se hace en la sentencia, los cónyuges adquirieron un inmueble, con carácter ganancial, en 1948. Posteriormente, en 1977, falleció el marido, adjudicándose el 50 por 100 del mismo a la esposa como parte de su haber en la comunidad. Finalmente, en 1992, tras la vigencia de la Ley 39/1988, fallece la esposa.

El principal objeto de discusión es el momento en que se inicia el periodo impositivo del 50 por 100 adjudicado en pago de la mitad de gananciales. La conclusión del Tribunal pasa por aceptar que entre el Arbitrio de Plusvalía y el IIVTNU existe una continuidad sustancial.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Segundo.-** (...) La L 39/1988 (art. 106.1.a) establece la «exención» del IMIVTNU respecto de las adjudicaciones en pago de bienes gananciales cuando se efectúa la liquidación de la sociedad conyugal.

La Ley de Régimen Local de 1955, LRL (...) establecía, para el mismo supuesto, en su art. 515.2.b), «la no sujeción» o la «no consideración de esa adjudicación como transmisión de dominio» (...)

Y, como el Impuesto se calcula teniendo en cuenta el período comprendido entre dos transmisiones, ha de concretarse cuál es la Ley Fiscal que califica las adjudicaciones en pago de un bien ganancial producidas en Madrid antes de la vigencia de la L 39/1988, en orden a determinar el momento inicial del período impositivo de autos.

La sentencia de instancia resuelve tal cuestión en el sentido de que la Ley aplicable es la 39/1988, que derogó, en Madrid, la LRL de 1955 y su normativa especial complementaria y que, en su art. 106.1.a), establece la «exención» (previa sujeción, por tanto) de las comentadas adjudicaciones -lo cual permite fijar como fecha inicial impositiva del 50% del bien correspondiente a la sociedad de gananciales el día 1 Ago. 1977-.

El Ayuntamiento de Madrid entiende que el art. 106 de la L 39/1988 no puede calificar un hecho ya agotado y calificado fiscalmente antes de 1990 (pues la misma no tiene efectos retroactivos).

(...)

**Cuarto.-** Como premisa de la solución a arbitrar en el presente supuesto de autos, debe tenerse en cuenta que, si bien es cierto que el régimen jurídico que debe regular la relación tributaria es el contenido en la Ley o grupo normativo vigente en el momento del devengo (aquí constituido por la L 39/1988 -que regía en el 8 Jul. 1992-), ello no quiere decir que absolutamente todos los elementos o conceptos definitorios de tal relación especificados en las disposiciones aplicables al tiempo del hito final del período impositivo -el citado 8 Jul. 1992- sean, a todos los efectos, los indicados en dichas disposiciones.

Es decir, si el IMIVTNU, según el art. 108 de la L 39/1988, grava el incremento del valor «puesto de manifiesto en el momento del devengo» y «experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años», es obvio que, aun cuando en dicha Ley no se parte, para la concreción de la base imponible, como antes acontecía, de la diferenciación

*entre los valores inicial y final de un período impositivo (pues, para ello, se toma en consideración el valor catastral del inmueble al tiempo del devengo y, a continuación, se aplica a aquél un porcentaje en función del número de años durante el que se ha ido generando el citado incremento), es lo cierto que las operaciones acabadas de exponer implican la existencia, asimismo, en el IMIVTNU, de un verdadero período impositivo, cuyo hito inicial, como ocurre en este caso de autos, puede estar determinado, en cuanto a su conformación y entidad, por otras disposiciones que no sean las vigentes al tiempo del devengo, sin que ello implique, en modo alguno, la desvirtuación de estas últimas.*

*Y es que el hito inicial del período impositivo, en el caso que analizamos, debe estar calificado y venir determinado, lógicamente y conceptualmente, en Madrid, el 1 Ago. 1977, por el grupo normativo vigente al tiempo de la adjudicación en pago de la mitad de gananciales y, en especial, por lo dispuesto en el art. 515.2.b) de la LRL de 1955 que entonces regulaba el llamado Arbitrio de Plusvalía,*

*(...)*

*En consecuencia, si el 1 Ago. 1977, con motivo del fallecimiento del esposo de la Sra. M., se adjudicó, a la misma, en concepto de herencia de su marido, el 50% del edificio (...) y, en concepto de adjudicación en pago de la mitad de sus gananciales, el otro 50% del mismo, es evidente que, habiéndose comprado, tal edificio, el 17 Ene. 1948 para la sociedad conyugal, (...) el hito inicial de la parte de liquidación correspondiente al otro 50% recibido en pago de la adjudicación de la mitad de sus gananciales debe ser, no el 1 Ago. 1977, porque, como se señala en el citado art. 515.2.b), tal adjudicación no puede considerarse como transmisión de dominio y, por tanto, no ha cerrado un período impositivo y, simultáneamente, abierto otro nuevo, ni tampoco la fecha del 17 Ene. 1948 en que se compró el edificio, sino el día 8 Jul. 1972, es decir, el día inicial del período impositivo máximo de 20 años a que se refiere el art. 108.1, último párrafo, de la L 39/1988 (20 años que son, precisamente, los que figuran indicados en la liquidación aportada como folio 6 de la demanda dentro del epígrafe «período impositivo» -14 y «20» años- y debajo del epígrafe «fechas» -1.8.77 y 17.1.48-).*

**Quinto.-** *(...)*

*Y esto es así porque, como ya hemos razonado, la citada adjudicación en pago de la mitad de gananciales, generada como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal acontecida, el 1 Ago. 1977, con motivo del fallecimiento del Sr. B., NO CONSTITUYE UNA TRANSMISIÓN Y NO HA CERRADO, POR TANTO, EL PERIODO IMPOSITIVO ANTERIOR (al contrario de lo ocurrido respecto al 50% del inmueble, adquirido transmisivamente en concepto de herencia, precisamente, en la citada fecha del 1 Ago. 1977).*

## TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC. 2ª)

Sentencia de 8 de febrero de 2002.

Ponente: Excmo. Sr. Pujalte Clariana.

### **Parejas de hecho. No equiparación de los convivientes con los cónyuges a efectos del Impuesto sucesorio.**

En otros números de esta revista hemos dado noticia de algunas sentencias en las que se abordaba el tratamiento de las parejas de hecho, a efectos de distintos impuestos.

El Tribunal Supremo rechaza ahora la equiparación de los convivientes con los cónyuges a efectos del Impuesto sucesorio, si bien admite los efectos fiscales derivados de la disolución de la comunidad de bienes constituida durante la convivencia de ambos sujetos.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Segundo.-** (...) es muy cierto que la AN admite probado que la Sra. Sheila R.M- L. y el Sr. Leonard P. J. convivieron «a pesar de no haber contraído matrimonio, como si de marido y mujer se tratase, conviviendo maritalmente, de forma continuada y duradera en el tiempo, con prestación de consentimiento mutuo y diario en su relación afectiva, desde marzo de 1972 (...) hasta la fecha del fallecimiento [del segundo] a saber marzo de 1987», cohabitando en los mismos domicilios tanto de Londres, como de Sussex y de Palma de Mallorca, «siendo conocidos y aceptados por sus convecinos como si de matrimonio se tratase y teniendo un patrimonio común» compuesto, en España, por un apartamento en Palma de Mallorca y unas cuentas corrientes en el Banco de Santander, del cual fue instituida heredera universal la Sra. R.M., en disposición testamentaria otorgada por el finado de 1976. De ello extrajo la Sala de instancia dos conclusiones: una, que en este caso concreto y sin que una aconsejable prudencia permita ningún tipo de generalizaciones, la convivencia more uxorio, durante 15 años, de la Sra. R.M. y el Sr. P. J., permite atribuir a tal unión alguno de los efectos que el ordenamiento jurídico confiere a las uniones matrimoniales, en un intento de dotar y ofrecer un amparo jurídico a la parte más desprotegida de la unión, como asimismo han venido haciendo nuestras Leyes postconstitucionales en determinadas materias concretas.

Otra conclusión de la Sala de instancia es que, aceptada jurisprudencialmente la equiparación de la situación de hecho mantenida con una comunidad de bienes o sociedad patrimonial sui generis, y en aplicación de la normativa prevista en los arts. 369 (debe decir 392) y siguientes del CC, en el presente caso, se concreta que la unión de hecho mantenida entre la recurrente y el causante durante un dilatado plazo temporal, puede equipararse a una comunidad de bienes, como realidad fáctica que ha venido produciéndose a lo largo del tiempo, fácilmente constatable, y cuya disolución por fallecimiento de uno de los comuneros supone la división de los bienes, frutos y rentas que la integraban, sin que esta conclusión pueda resultar menoscabada por la objeción del abogado del Estado respecto a que el único in-

*mueble existente en el caudal relicto fuese adquirido por el causante años antes (1967) de su unión de hecho con la heredera testamentaria.*

*De esta forma pueden ya abordarse los motivos primero y segundo de casación que propone el abogado del Estado, y que, dado su planteamiento, deben ser objeto de tratamiento conjunto. El primero (como se dijo más arriba) denuncia la infracción de los arts. 1.345, 1.392 y 1.404 del CC sobre nacimiento, disolución y liquidación de la sociedad de gananciales; y el segundo denuncia la infracción de la jurisprudencia de este TS sobre la inaplicabilidad de las normas reguladoras de la sociedad de gananciales a las uniones de hecho.*

*Mas, como acertadamente opone la parte recurrida, la sentencia de instancia, sin perjuicio de que entre sus citas y transcripciones haga alguna referencia a la sociedad de gananciales, no fundamenta en ella el régimen patrimonial de quienes constituían esta unión de hecho, sino que le atribuye el carácter de mera comunidad de bienes de los arts. 392 y ss. del CC, razón por la cual no puede haberse producido infracción de ningún precepto, ni de ninguna doctrina jurisprudencial, relativos a la sociedad de gananciales, ajena a la ratio decidendi de la sentencia impugnada. Y tampoco puede entenderse que la recurrente se refiera a la infracción por inaplicación de tales preceptos, desde el momento que patrocina, precisamente, su inaplicabilidad al caso de autos.*

*La Sala no puede admitir, por tanto, ninguno de los motivos de casación primero y segundo que se proponen por la Abogacía del Estado.*

**Tercero.-** *El tercer motivo de casación, que, asimismo, se propone al amparo del art. 95.1.4.º de la Ley Jurisdiccional, denuncia la infracción del art. 30, aps. 1 y 2, y de las Tarifas 1.ª y 7.ª del Texto refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por D 1018/1967, de 6 Abr., aplicable por razón del tiempo y en virtud de lo establecido en la disp. trans. 5.ª del RDLeg. 3050/1980, de 30 Dic.*

*(...) la Tarifa núm. 1 se refiere a Sucesión a favor de descendientes legítimos y entre cónyuges, y establece una escala que va desde el 3% cuando la porción hereditaria oscile entre 0 y 10.000 ptas., y el 21% cuando exceda de 100 millones. Por su parte, la Tarifa núm. 7 concierne a la Sucesión entre colaterales de grados más distantes [del cuarto grado] y personas que no tengan parentesco con el testador, oscilando entre el 58% en las porciones hereditarias comprendidas entre 0 y 10.000 ptas., y el 84% en las que excedan de 100 millones.*

*A juicio del abogado del Estado, la aplicación de la Tarifa núm. 1 a la sucesión entre convivientes more uxorio no unidos por vínculo matrimonial, infringe los preceptos transcritos, sin que sea posible la interpretación analógica de ellos para dar entrada a las uniones de hecho. El problema se reduce más aun si lo concretamos en torno a determinar si la Sra. Sheila R.M. y el Sr. P. J. eran «cónyuges» o, en otro caso, eran «personas entre las que no existe parentesco», a efectos de la aplicación de estas Tarifas (...)*

*Es verdad que en nuestros días existen situaciones de convivencia more uxorio no prohibidas por la Ley e, incluso, en algún aspecto, amparadas por ella, lo cual no es el caso del Impuesto de Sucesiones. Es cierto, también, que la moderna tendencia social es atribuir*

la máxima plenitud de efectos a estas situaciones, tendencia a la que no es ajena esta Sala, pero que para cualquier Tribunal tiene el límite insalvable del sometimiento a la Ley. Frente a ello, la Sala de instancia acude a la «analogía» para justificar la aplicación de la Tarifa núm. 1, pero, como es sabido, la analogía requiere la concurrencia de tres condiciones: la primera, que exista una laguna legal respecto al caso de que se trate, de forma que éste no pueda decidirse ni según la letra ni según el sentido lógico de las normas existentes y, en este caso, es evidente que no hay tal laguna. Las Tarifas del Impuesto claramente contemplan el caso de personas que no tengan parentesco con el testador (Tarifa núm. 7), inexistencia de «parentesco» -en sentido jurídico- que se da en las uniones de hecho, que no pueden encuadrarse ni como parentesco por consanguinidad, ni por afinidad, ni por adopción.

La segunda condición es la existencia de igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley. En este caso, la diferencia sustancial entre ambas situaciones está en el matrimonio. Es cierto, como ha dicho la jurisprudencia de este TS que cita la sentencia recurrida, que los convivientes son libres de contraer matrimonio o de no contraerlo. Si se casan, asumen una serie de cargas y obligaciones, pero también reciben ciertas ventajas o beneficios; si no se casan, están libres de aquellas cargas y obligaciones pero, por lo mismo, no pueden disfrutar las ventajas o beneficios que lleva implícita aquella situación. No hay, por tanto, igualdad jurídica esencial entre las uniones *more uxorio* y los casados.

La tercera y última condición es que la analogía no esté proscrita por la Ley. El art. 24.1 de la LGT en la versión aplicable al caso de autos (hoy, art. 23.3) dispone que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. En sus estrictos términos, el hecho imponible en el supuesto que se enjuicia no es otro que la transmisión hereditaria de una serie de bienes entre dos personas que mantenían una convivencia de hecho; y es extender más allá de sus propios términos considerar producida una transmisión hereditaria de bienes entre personas casadas...

La Sala, aun participando de esa sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o *more uxorio*, no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la Ley a que está obligada, en tanto que la presión social no sea lo suficientemente intensa como para inducir al Poder Legislativo al cambio que en este caso sería necesario, en la norma fiscal.

Por ello, procede estimar el tercer motivo de casación propuesto por el abogado del Estado y, en consecuencia anular la sentencia recurrida.

**Cuarto.-** La estimación del recurso de casación y, por ende, la anulación de la sentencia de instancia, lleva implícito, con arreglo al art. 102.1.3. de la Ley Jurisdiccional en la versión aquí aplicable, el pronunciamiento de la resolución que corresponda en los términos en que aparezca planteado el debate, por lo que, en el presente caso, debe resolverse que la liquidación por Impuesto sobre Sucesiones que corresponde practicar a la Sra. Sheila R.M. como heredera testamentaria del Sr. P. J., deberá girarse sobre la base del 50 por 100 de los bienes poseídos en común (que constituye el caudal hereditario del causante) y al tipo correspondiente de la Tarifa núm. 7 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de 6 Abr. 1967.

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sentencia de 4 de febrero de 2002.**  
**Ponente: Excmo. Sr. Gota Losada.**

**Plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en que la vía económico-administrativa ha concluido.**

El Tribunal Supremo acoge el criterio del Tribunal Constitucional, para determinar el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en que la vía económico-administrativa ha concluido, al año de su inicio, por silencio administrativo. El plazo será, en tales supuestos, de un año (art. 58.4 de la LJCA) a contar desde los seis meses en que se entiende que surten sus efectos las notificaciones defectuosas, y no desde el día siguiente a la recepción de la certificación de actos presuntos (art. 44.5 de la Ley 30/1992).

Dado que el argumento principal es el que incide sobre este último extremo, reproducimos el fundamento de derecho en el que se razona el criterio del Tribunal.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

*"Cuarto.- (...) ha de tenerse en cuenta que la certificación de actos presuntos no es equivalente en absoluto a un acto expreso, pues se limita a afirmar, en este caso apodícticamente, que no ha existido dicho acto expreso, y que, por ello, se presume que ha habido una denegación presunta, en consecuencia no cabe hablar tampoco, en absoluto, que haya existido nunca notificación expresiva del acto resolutorio y, por tanto, se ha incumplido lo preceptuado en el apartado 2 del artículo 58 "Notificación" de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, que obliga a que se notifique el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlo", de manera que es aplicable el artículo 58, apartado 3, de la misma Ley que dispone "Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la sentencia o acto objeto de la notificación, o interpongan el recurso procedente", de manera que este apartado 3, del artículo 58, entra en clara contradicción con el apartado 5, del artículo 44 de la misma Ley, que dispuso lo contrario, al decir que los plazos se contarán a partir del día siguiente a la recepción de la certificación, la cual bajo ningún concepto puede considerarse como una notificación válida.*

*En igual sentido se manifiesta el artículo 125, apartado 1, de la LGT (...)*

*Ante esta flagrante antinomia, la Sala es partidaria de seguir la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 6/1986, de 21 de enero y 204/1987, de 23 de diciembre, que entendió respecto de la denegación presunta de las reclamaciones*

*económico-administrativas que era equivalente al hecho de notificación defectuosa, aplicando en consecuencia el artículo 125 de la Ley General Tributaria.*

*Conviene reproducir los razonamientos más significativos de la primera sentencia citada, la nº 6/1986, de 21 de enero (...)*

*"No puede, en cambio, calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración (...) En estos casos puede entenderse que el particular conoce el texto íntegro del acto -la denegación presunta por razón de la ficción legal- pero no los demás extremos que deben constar en la notificación (...) (art. 79 3 y 4 de la LRJAP) (...) las notificaciones defectuosas surtirán, sin embargo, efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, y núm. 4 que, asimismo, surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente al interesado que conteniendo el texto íntegro del acto, hubieran omitido otros requisitos, salvo que se hubiese hecho protesta formal, dentro de ese plazo (...)"*

*(...)*

*Todos estos razonamientos llevan a la conclusión de que C. A. S.A. interpuso en plazo el recurso contencioso-administrativo, por lo que ha de aceptarse el primer motivo casacional."*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de marzo de 2002

Ponente: Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Concepción Mónica Montero Elena

La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, exigida por la LIVA para la no sujeción de la operación, no requiere que se transmitan todos y cada uno de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, exigida por la LIVA para la no sujeción de la operación, no requiere que se transmitan todos y cada uno de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, sino que "la esencia del precepto radica sobre la transmisión de una empresa que pueda ser reconocida como tal una vez continúe con su actividad el nuevo titular".

Aunque la norma aplicada sea la Ley 30/1985, que no es idéntica a la actualmente vigente Ley 37/1992 (art. 7), en cambio la idea sostenida en la sentencia puede también encontrar amparo en la nueva redacción.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Segundo.-** *Dos son pues las cuestiones que se nos plantean, la primera relativa a la existencia o no de una transmisión del total patrimonio empresarial; la segunda, (...)*

*La esencia de la argumentación administrativa consiste en entender que dos de las promociones titularidad del Sr. T. no ha sido aportadas a la sociedad actora, de una parte, porque no se recogen expresamente en la Escritura de constitución de la sociedad y de otra parte, porque continúan inscritas en el Registro de la Propiedad a nombre de la persona física.*

*En relación al efecto de la inscripción registral, es bien sabido que la misma no es constitutiva en el caso de transmisión y adquisición de dominio sobre inmuebles, y que la presunción contenida en el artículo 38 de la Ley Hipotecaria, es de carácter iuris tantum que admite prueba en contrario. (...)*<sup>5</sup>

*Se trata pues de un sistema que no supone la transmisión o adquisición de la propiedad por la inscripción registral, sino que ésta opera como un medio de publicidad y de protección de terceros que actúan confiados en la publicidad registral, otorgando una mayor o menor protección según los supuestos descritos en la Ley Hipotecaria. Por todo ello nada impide aceptar que la transmisión de la propiedad se ha producido respecto de las promociones, si concurren los requisitos del título y el modo exigidos en nuestro ordenamiento, aunque la transmisión no haya tenido acceso al Registro de la Propiedad.*

*Así las cosas hemos de examinar la Escritura de constitución y la posterior de mandato para determinar, de una parte, si la aportación lo fue de todo el patrimonio empresarial, y de otra, si las promociones discutidas se aportaron a la sociedad.*

*Antes de continuar, hemos de recordar que esta Sala ha declarado que para entender que nos encontramos ante una transmisión del patrimonio empresarial, es necesario que sean transmitidos todos aquellos elementos patrimoniales necesarios para continuar la actividad empresarial, pero no es necesario que sean transmitidos todos y cada uno de los elementos patrimoniales del transmitente, pues, como veremos, la esencia del precepto de aplicación radica sobre la transmisión de una empresa que pueda ser reconocida como tal una vez continúe con su actividad el nuevo titular.*

*Así el artículo 5 de la Ley 30/1985 dispone: " No están sujetas al Impuesto: 1º La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de uno o varios adquirentes cuando estos continúen en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente... En todo caso quedarán sujetos al Impuesto las transmisiones de los bienes o derechos que se desactiven de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinen la no sujeción de dichas transmisiones".*

*Pues bien, el precepto admite desafectación de bienes -que quedarán sujetos al impuesto-, lo que implica que no es necesario una transmisión total del patrimonio del transmitente, sino aquel que merece la consideración de patrimonio empresarial y que son elementos necesarios para la continuación en la actividad. Se trata pues de un cambio de titularidad de la actividad empresarial manteniéndose ésta, lo que constituye el supuesto de la no sujeción.*

*En la estipulación segunda de la escritura de constitución de la recurrente podemos leer: "... D<sup>o</sup> Pablo T. M. y D<sup>a</sup> Pilar G. C... aportan a la sociedad un negocio que gira bajo el nombre comercial de Construcciones Tabuanca, cuyos balance, inventario y relaciones de deudores varios, existencias se detallan en documentos (...), se entienden aportados los bienes inmuebles y derechos vinculados al negocio que han sido inventariados (...)"*

*Es evidente pues, que se ha transmitido el negocio que venía desarrollando el anterior titular, que tal es la voluntad de las partes que constituyen la sociedad y que ello supone una sustitución en la titularidad de la empresa - antes personas físicas, posteriormente una persona jurídica -; en los términos exigidos por el artículo 5 antes transcrito.*

*(...)*

*De todo ello resulta una clara voluntad de aportación de todos los elementos patrimoniales que forman el negocio transmitido incluida la titularidad de las promociones, aunque la inscripción registral no haya sido modificada respecto de los inmuebles que la integran.*

*Pues bien, existiendo consentimiento para la transmisión, y concurriendo la tradición instrumental - artículo 1462 del Código Civil -, hemos de entender que la propiedad de los inmuebles ha sido transmitida a la sociedad, en cuanto parte integrante de esos derechos económicos. Aunque a los efectos del impuesto que nos ocupa, igual daría afirmar que se han transmitido los derechos económicos sobre las promociones aunque no hubiese existido transmisión de la propiedad de los inmuebles que la integran, porque tales derechos sobre las promociones aportados a la sociedad, supone la adquisición de la titularidad sobre el elemento integrante de la actividad empresarial, pues los efectos económicos, el riesgo, pérdida o beneficio, de tal promoción ha sido transmitido a la nueva titular de la empresa. A tal conclusión hemos de llegar en una interpretación de la verdadera naturaleza económica del hecho imponible -artículo 25 de la Ley General presupuestaria-.*

*Así las cosas hemos de declarar la exención del impuesto de la aportación realizada a la recurrente y que es objeto del presente recurso.*

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia de 21 de marzo de 2002**  
**Ponente: Ilmo. Sr. D. José María del Riego Valledor**

El Real Decreto 1163/1990, sobre Devolución de Ingresos Indebidos, establece, en su artículo 2.2, la obligación de satisfacer el interés de demora desde la fecha en que se produjo el ingreso "hasta la de la ordenación del pago".

En esta sentencia la Audiencia Nacional considera que el días ad quem no es la fecha del Acuerdo de devolución sino la fecha en que la Administración emite la devolución.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

***Cuarto.-** En el caso de autos tenemos 3 fechas: el acuerdo de devolución (24/4/96), que es la fecha hasta la que se reconocieron intereses, la fecha de emisión de la devolución (9/7/96) y la fecha de ingreso en la cuenta corriente del interesado (19/7/96), que es la fecha hasta la que reclama los intereses el recurrente*

*La Sala entiende que la "propuesta de pago" a la que se refieren los preceptos citados no es la fecha del Acuerdo de devolución, que por orden lógico ha de ser necesariamente anterior (primero se acuerda la devolución y después se ordena el pago), ni tampoco es -obviamente- la fecha en que el interesado recibe la devolución.*

*Por propuesta de pago ha de entenderse, en este caso, la fecha en que la Administración emite la devolución, esto es, el 9 de julio de 1996.*

*En todo caso, cualquier duda sobre el días ad quem ha de ponerse en relación con el régimen indemnizatorio previsto en la Constitución y las leyes -el régimen de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas- que es complementario y no excluyente del previsto para la devolución de ingresos indebidos. La misma naturaleza de los intereses resulta contradictoria con la idea de que quede sin cubrir el período de 2 meses y medio que transcurrieron en este caso entre el Acuerdo de devolución y la fecha en que se emitió la orden de devolución.*

***Quinto.-** En cambio, no puede aceptarse, como pretende el demandante, que los intereses alcancen hasta la fecha en que la cantidad debida se ingresó en su cuenta corriente, el 19 de julio de 1996, esto es, 8 días después de la fecha de emisión de la devolución, porque sencillamente se ignora si el responsable de esos días de retraso es la Administración o la entidad bancaria que gestiona la cuenta corriente donde se efectuó el ingreso.*

(...)

**Sexto.-** Aunque en la demanda no se solicitan, a efectos de ejecución de sentencia se deja indicado que el retraso en el abono de intereses de demora no genera nuevos intereses devengados sobre los anteriores, por: a) el anatocismo (devengo de intereses sobre intereses) en nuestro derecho ha de estar previsto legalmente, y b) porque el abono de intereses, aún con retraso, indemniza el daño causado por el retraso en el abono del principal de la deuda, lo que supone que, una vez abonados dichos intereses, queda el daño definitivamente resarcido.

Por lo anterior, la Sala entiende que debe estimar parcialmente la demanda, reconociendo al demandante el derecho al abono de los intereses de demora calculados sobre la cantidad de 89.771.809 pesetas, entre las fechas de 25 de abril de 1996 y 9 de julio de 1996, ambas inclusive.

## AUDIENCIA NACIONAL

### Sentencia de 11 de marzo de 2002

#### Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Alberto Santos Coronado

**Responsabilidad establecida para los casos de sucesión en actividades empresariales en el artículo 72 de la LGT. Sanciones derivadas del ejercicio de las mismas.**

La responsabilidad establecida para los casos de sucesión en actividades empresariales en el artículo 72 de la LGT, comprende las sanciones derivadas del ejercicio de las mismas. Tal es el criterio de la sentencia que, con fundamentos escasamente convincentes, desestima el recurso interpuesto contra la Administración.

#### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Segundo.-** La entidad mercantil recurrente fundamentó su impugnación de la repetida resolución de fecha 19 de octubre del año 2000, del Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante el planteamiento en la demanda de recurso de las siguientes cuestiones de fondo que constituirían en principio el objeto de debate en el presente litigio: 1).- Que la responsabilidad que en todo caso podría exigirse en este asunto tendría carácter meramente subsidiario, a tenor de lo prevenido en el artículo 72, apartado 1, en relación con el artículo 37, apartado 2, ambos de la Ley General Tributaria; 2).- Que, al no haberse declarado en este caso la responsabilidad subsidiaria de la referida entidad mercantil, tampoco se siguió en tal asunto el procedimiento sobre declaración de fallido

establecido en el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación; 3).- Que en el expediente administrativo que nos ocupa también se incumplió lo dispuesto en el artículo 37, apartado 4, de la Ley General mencionada, ya que en la notificación de los actos de derivación no se expresa cuáles son los elementos esenciales de las liquidaciones tributarias derivadas hacia la recurrente; 4).- Que la responsabilidad exigible ahora a la empresa recurrente no puede alcanzar en ningún caso a las sanciones, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 37, apartado 3, de la repetida Ley General, y también de acuerdo con el principio jurídico procesal de personalidad respecto de las penas; y 5).- Que las sanciones objeto de este litigio no se encontraban pendientes de liquidación en el momento de producirse la sucesión en la actividad empresarial, dado que para su imposición es preciso seguir el oportuno procedimiento sancionador.

En tanto que el Abogado del Estado pasó a contestar la demanda oponiéndose totalmente a las alegaciones y pretensiones contenidas en dicho escrito rector, por entender que la única cuestión que puede debatirse en este pleito es la relativa a determinar si las sanciones de un contribuyente pueden ser o no derivadas a otro contribuyente por sucesión en la actividad empresarial del primero, señalando a tal respecto el referido Abogado que existe reiterada jurisprudencia administrativa que establece que el artículo 72 de la Ley General Tributaria nada tiene que ver con el artículo 37 de la propia Ley General (que estudia los distintos casos de responsabilidad), sino que examina simplemente una asunción de deudas "ex lege", y en virtud de ello, tal precepto legal extiende la obligación del adquirente a todos los elementos de la deuda tributaria según lo expone el artículo 58 de la propia Ley General, que hace expresa inclusión de las sanciones; así como por considerar el mismo Abogado que todas las deudas transmisibles por sucesión en la actividad empresarial son aquellas devengadas en el momento de la sucesión, y por ello, entiende el repetido Abogado que las deudas relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1991, fueron transmisibles a partir del momento en que finalizó la fecha de ingreso voluntario (25 de julio de 1992), por lo que resultó correcta la resolución que situó la sucesión a partir de una fecha posterior (concretamente, la de 1 de enero de 1993), ya que la infracción ya había sido cometida, aunque la deuda estuviese pendiente de liquidación, y era exigible por tanto a la entidad mercantil declarada sucesora, conforme a lo prevenido en el artículo 13 del Reglamento General de Recaudación.

**Tercero.-** Entrando en el análisis y valoración de las cuestiones de fondo planteadas en el escrito de demanda, que forzosamente sólo pueden ser las dos últimas, relativas a la sanción pecuniaria de 9.134.963 pesetas (objeto de la correspondiente liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1991, derivada ahora hacia la entidad mercantil recurrente), (...)

Pues bien, sobre dicha cuestión relativa a derivación de responsabilidad en cuanto a sanciones, es preciso ante todo tener en cuenta en este asunto que el artículo 72, apartado 1, de la Ley General Tributaria señala con toda claridad y precisión que las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades

*económicas por parte de personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a los que las sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad; a lo que es asimismo oportuno añadir en tal asunto que el artículo 58, apartado 2, letra e), de la propia Ley General establece con similares precisión y nitidez que, en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria, entre otros elementos, el de las sanciones pecuniarias; y siendo igualmente procedente puntualizar en dicho asunto que el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento General de Recaudación dispone con no menores claridad y precisión que la responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas alcanzará a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de tales explotaciones o actividades, e incluso a las rentas obtenidas de ellas.*

*(...) resulta en consecuencia de modo bien patente en el asunto objeto de este pleito que la repetida sanción pecuniaria forma parte sin duda alguna de las deudas y responsabilidades tributarias aludidas en los artículos 58.2.e) y 72.1 de la Ley General Tributaria, al derivarse claramente de la actividad económica desarrollada en su momento por la sociedad anónima "MABLASA", en la que le sucedió posteriormente la entidad mercantil recurrente; y también resulta bien evidente en el presente asunto que la deuda tributaria representada por tal sanción se encontraba visiblemente pendiente de liquidación en el momento de producirse la expresada sucesión de explotación económica (...)*

*Y finalmente, no puede servir de argumento válido alguno en contra de la conclusión desestimatoria acerca del escrito de demanda (que se desprende bien nítidamente de lo antes razonado), el conjunto de alegaciones que, en torno a dichas dos cuestiones o materia sobre la expresada sanción pecuniaria, se contienen en dicho escrito rector para apoyar las tesis de la empresa mercantil recurrente. Siendo procedente el rechazo de tales alegaciones en atención a las siguientes consideraciones jurídicas: Por una parte, por cuanto que lo establecido de modo genérico en el artículo 37, apartado 3, de la Ley General Tributaria, en materia de sanciones en caso de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria, debe ceder obviamente ante el contenido y alcance más preciso de un precepto bien específico sobre las cuestiones controvertidas, como lo es ciertamente el que, en materia de sucesión en el ejercicio de explotaciones y actividades económicas, se recoge en el artículo 72, apartado 1, de la expresada Ley General; por otra parte, por cuanto que no se acreditó en modo alguno en el expediente administrativo, y tampoco en los presentes autos, que la entidad mercantil recurrente hubiese procedido a solicitar de la Hacienda Pública la certificación de deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación económica a suceder, a que se alude en el apartado 2 del repetido artículo 72 de la Ley General mencionada, con lo cual, tal entidad no puede pretender ahora quedar eximida de la expresada responsabilidad por derivación de la sanción pecuniaria en que había incurrido la empresa sucedida por la misma; y por otra parte, finalmente, por cuanto que dicha sanción económica, correspondiente a infracción relativa al Impuesto sobre Sociedades, se impuso directamente en el caso*

*que nos ocupa como consecuencia del Acta de Conformidad de fecha 30 de junio de 1996, y por ello, es bien patente en tal caso que dicha sanción no requirió de ningún procedimiento sancionador complementario para su derivación hacia la entidad mercantil sucesora de la actividad económica en la que se produjo la correspondiente infracción.*

**Cuarto.-** *En virtud de todo lo antes argumentado, es procedente por tanto la destimación del presente recurso contencioso- administrativo, con la consiguiente confirmación de la resolución económico- administrativa impugnada en concreto en el mismo, al ser plenamente conformes con el Ordenamiento jurídico, como ya se explicó más arriba, los pronunciamientos contenidos en tal resolución del ya mencionado Tribunal Central.*

## **AUDIENCIA NACIONAL. (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª)**

**Sentencia de 27 de noviembre de 2001.**

**Ponente: Ilma. Sra. Dña. María Asunción Salvo Tambo.**

**La apreciación de la culpa es una exigencia inexcusable en el régimen sancionador tributario, y no puede decirse que cometa una infracción quien contabilice y declare los hechos (aunque sea incorrectamente).**

La apreciación de la culpa es una exigencia inexcusable en el régimen sancionador tributario, y no puede decirse que cometa una infracción quien contabilice y declare los hechos (aunque sea incorrectamente) aunque su valoración jurídica sobre el carácter deducible de determinados gastos, no sea conforme con la interpretación correcta de las normas. Más aún cuando existen criterios jurisprudenciales dispares.

Aunque la sentencia no aporta ningún criterio nuevo sobre otras sentencias de la propia Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo, se confirma y profundiza ahora en esta misma orientación, aunque la Inspección y los TEA hubieran considerado lo contrario.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

*2. En la demanda se alega que el acta de la Inspección ha sido motivada por discrepancias en orden a la imputación tanto en partidas de gastos como en reducción de la cuota, pero en ningún caso debidas a motivos de ocultación, es decir que no ha exis-*

tido, a juicio de la demandante, dolo o culpa en la comisión de la infracción. Además se aduce que la contabilidad ha recogido fielmente las operaciones de la sociedad, obedeciendo, en definitiva, las discrepancias a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, lo que, en definitiva, excluye la culpabilidad necesaria.

Por su parte el abogado del Estado alega que, lejos de toda responsabilidad objetiva, la entidad recurrente declaró unas bases imponibles inexactas, habiendo sido la actuación de la Inspección la que permitió descubrirlo llevando a cabo las correspondientes rectificaciones, lo que, a su juicio, determina la correcta calificación del expediente y solicita, por ello, la desestimación del recurso.

3. Al respecto, una vez más, hemos de traer a colación la reiterada jurisprudencia del TS que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (TS SS de 5 Sep. 1991 y 8 May. 1997, entre otras muchas).

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el TC ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (TC S 76/1990, de 26 Abr.).

El TS ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 Feb. 1996 y 6 Jul. 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

4. Aplicando, en efecto, tal doctrina al caso actualmente controvertido y ante la existencia de una discrepancia razonable, teniendo en cuenta, además que la sociedad ha cumplido las exigencias formales derivadas de la contabilización y documentación de sus operaciones, según se recoge ya en la propia acta de la Inspección -lo que excluye cualquier imputación de omisión, ocultación o falseamiento- así como que, finalmente, la consideración de partidas no deducibles no implican de por sí omisión ni falseamiento de la realidad sino que más bien puede hablarse de opinión errónea en cuanto a la valoración jurídico fiscal de determinados gastos de representación y liberalidades, sin olvidar las múltiples discusiones doctrinales resoluciones tanto administrativas como judiciales, a veces contradictorias, sobre la materia y, finalmente, las alegaciones de la actora acerca de tales cuestiones discutidas y discutibles, todo ello es lo que ha de llevarnos a considerar en este concreto caso ausente el elemento de la culpabilidad, con la consiguiente estimación del recurso.

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia de 8 de marzo de 2002

Ponente: Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza

**La presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo de declaraciones negativas, en el IVA e IRPF, no debe ser sancionada como infracción simple.**

La presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo de declaraciones negativas, en el IVA e IRPF, no debe ser sancionada como infracción simple ya que en aplicación del principio establecido en el artículo 61 de la LGT no se debe hacer de peor condición a quien nada debe a la Hacienda Pública que aquel que si tiene deudas pendientes.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Segundo.-** La resolución recurrida -a cuyo razonamiento se remite sin más la contestación a la demanda, huérfana por tanto de carga argumental- patrocina una interpretación del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria de la que resulta de peor condición quien nada debe a la Hacienda Pública que quien si tiene deudas pendientes.

La sanción al contribuyente que no ha cumplido a su debido tiempo, pero que esta dispuesto a hacerlo en un momento posterior, desincentiva el cumplimiento voluntario.

Por esa razón, la Ley General Tributaria -artículo 61.2- establece que no sea sancionado el contribuyente que declare o ingrese voluntaria aunque tardíamente.

*La estimulación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, incluso fuera de plazo, se asienta en que no es posible controlar, perseguir y sancionar sino una mínima parte de los ilícitos tributarios.*

*Pues bien, esa estimulación de la regularización de la situación tributaria ha de entenderse que comprende no solo los casos de declaración-liquidación o autoliquidación positiva sino también aquellos supuestos en que, como aquí sucedía, se trataba de declaración negativa, y ello precisamente porque la interpretación de la norma jurídica en cuestión -artículo 61.2 de la Ley General Tributaria- a la luz del principio de equidad ha de comportar que la excusa absolutoria que contempla no pueda conducir a hacer de peor condición a quien nada debe a la Hacienda Pública que aquel que si tiene deudas pendientes.*

*Cumple, pues, la estimación del recurso.*

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

### Sentencia de 22 de mayo de 2002-

### Ponente: Ilmo. Sr. D. J. M. Lago Montero.

**Prueba por presunciones iuris tantum e imputación de rendimientos de una actividad empresarial a uno o ambos cónyuges.**

El tema de la prueba por presunciones iuris tantum y el de la imputación de rendimientos de una actividad empresarial a uno o ambos cónyuges, se mezclan (y resuelven con equilibrio) en esta sentencia, en que la Administración, además, actuó por medio de liquidaciones paralelas para considerar que la totalidad del rendimiento de la actividad correspondía a uno solo de los cónyuges, en contra de lo declarado por los reclamantes. Téngase en cuenta que las excepciones a la regla general sobre carga de la prueba, sólo son admisibles en circunstancias especiales, si bien, en la nueva LEC, se profundiza en esta posibilidad respecto de la normativa anterior.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Segundo.-** (...) Alegada por la declarante que la titularidad del negocio productor de rendimientos corresponde a ambos cónyuges por mitad, la Administración Tributaria no puede ampararse ya ni en la presunción de legalidad ni en la presunción de que es titular quien figura como tal en la Licencia Fiscal. Estas son presunciones iuris tantum que admiten prueba en contrario - artículo 118 LGT- como la que establece que las declaraciones se presumen ciertas -artículo 116 LGT- La Administración para hacer valer su criterio, debió instruir un procedimiento de comprobación en el que aportara la prueba oportuna -artículo 114 LGT- Como dice la Sentencia del Tribunal

*Supremo de 29 de marzo de 1996 (Ar. 2742-, la presunción iuris tantum de legalidad de los actos administrativos tributarios no puede conducir a que, en todo caso y forzosamente, sea el administrado afectado por dichas decisiones quien se vea obligado, siempre, a demostrar la inviabilidad de los indicios en que se funda la presunción pues la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria no solo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos, sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la "facilidad" que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas).*

**Tercero.-** *La Administración tributaria no ha comprobado debidamente la titularidad del negocio ni de los rendimientos de la actividad empresarial que se discuten. No es la oficina gestora el órgano idóneo a tal efecto, y menos idónea aún si cabe es la liquidación provisional paralela, carente de la motivación necesaria que explique el porqué de las calificaciones, imputaciones y cuantificaciones que se realizan -artículo 124 LGT- (...). No basta, para imputar unos rendimientos de la actividad empresarial a persona distinta de quien los declara, con solicitar informe a la Inspección, único acto instructor que aparece en el procedimiento. Es la propia Inspección (...) quien debe instruir el procedimiento en el que, mediando audiencia del interesado, se examinara la documentación contable de este acreditativa de la titularidad del negocio y de los rendimientos que origina, y se plasmaran los resultados en actas pertinentes. Nada se ha realizado en tal sentido, que es el correcto ..... el procedimiento seguido carece de cobertura en la Ley, lo que conduce a la anulación del mismo (...)*

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA

Sentencia de 10 de junio de 2002-

Ponente: Ilma. Sra. Alonso Más.

**Indemnización por coste de avales presentados para garantizar la suspensión de una deuda tributaria.**

Se reconoce el derecho del contribuyente a la indemnización del coste de los avales presentado para garantizar la suspensión de una deuda tributaria, cuando la liquidación de la misma ha sido anulada por una sentencia aunque posteriormente en sentencia del Tribunal Supremo, que casa la anterior, se ordene la practica de una nueva liquidación por un importe semejante al de la liquidación anulada.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Primero.-** En el presente recurso contencioso administrativo se impugna la resolución del Ayuntamiento de Torrente de 25-10-98, por la que se desestimaba la reclamación de responsabilidad patrimonial presentada por el actor, y que fue notificada el 11-12-98. La reclamación se basaba en la no devolución, por el citado Ayuntamiento, de los avales presentados por el actor a consecuencia de la interposición de un recurso contencioso administrativo en relación con una liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana (...)

**Segundo.-** La liquidación impugnada fue en principio anulada por la sentencia de esta Sala 168/92, de 6-2, pero, con posterioridad, la STS de 21-5-97 estimó parcialmente el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Torrente; de forma que ordenó que se practicara una nueva liquidación (...)

**Noveno.-** En el presente caso, la cuestión a dilucidar es si existe o no responsabilidad municipal por los intereses devengados a favor de B. como consecuencia de los avales prestados al Sr. A. La representación municipal, en esencia, señala en primer lugar que la liquidación girada a consecuencia de la ejecución de la sentencia del TS de 21-5-97 es sustancialmente coincidente con la practicada en principio y luego recurrida. En segundo lugar, entiende el Ayuntamiento que, en todo caso, habría existido ruptura de la relación causal, ya que el recurrente no habría acudido a la devolución de los avales, pese a que fue debidamente notificado; y además el apremio de la deuda tributaria se habría debido a que el Sr. A. no solicitó oportunamente la suspensión. Además, se afirma el principio "in iliquidis non fit mora". Por último, se alude a la prescripción de la deuda.

Estos argumentos no pueden ser aceptados. Por lo que respecta a la prescripción, es evidente que, si el propio Ayuntamiento de Torrente apeló la sentencia de esta Sala de 6-2-92, eso significa que aquella sentencia aún no era firme; por lo que el daño sólo se manifestó cuando se dictó la sentencia por el Tribunal Supremo.

Por lo que respecta en segundo lugar a la posible concurrencia de culpas, tampoco existe tal, ya que el hecho es que los avales no se devolvieron hasta el 3-5-99. Y, como consta en la certificación de la entidad bancaria, los avales sólo se cancelarían cuando el Ayuntamiento lo autorizara; por lo que lo lógico habría sido que el Ayuntamiento se hubiera dirigido en esos términos a la entidad bancaria, y no limitarse a comunicar que "estaban a disposición del recurrente" (...)

Ni tampoco es de recibo decir que parte de los avales correspondía al recargo de apremio, que habría podido eludirse si el recurrente hubiera solicitado a tiempo la suspensión, ya que es evidente que no existe el deber jurídico de soportar una vía de apremio cuando el acto que se ejecuta es contrario a Derecho.

Además, el hecho de que el TS ordenara nueva liquidación por 511.014 pesetas tampoco comporta que los intereses de los avales tuvieran que ser los correspondientes

*a 4085 pesetas, ya que el hecho es que la liquidación inicialmente practicada era contraria al Ordenamiento Jurídico, y por esa razón se anuló. Otra cosa habría sido que la misma hubiera sido confirmada, ya que entonces habría existido el deber jurídico de soportar el daño causado. Pero el recurrente impugnó esa liquidación y solicitó la suspensión, y la sentencia del Tribunal Supremo entendió que la misma no era conforme con el Ordenamiento. En estas circunstancias, no puede decirse que el recurrente tuviera el deber jurídico de soportar esos daños*

*Y, por último, por lo que respecta al brocardo "in iliquidis non fit mora", es evidente que tampoco es invocable en este caso, ya que consta que las cantidades trimestrales a abonar en concepto de comisiones son de 5000 pesetas y 6000 pesetas trimestrales, y constan claramente las fechas de constitución y cancelación de los avales. Además, el TS, en sentencias como la de 15-2-97(A.1195), ha relativizado el alcance del brocardo en cuestión, al señalar que no sólo son deudas líquidas las que están perfectamente determinadas, sino también las que son determinables mediante una sencilla operación aritmética.*

## **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (VOCALÍA 1ª)**

**Resolución de 11 de octubre de 2001.**

**Posibilidad jurídica de que las posteriores actuaciones administrativas de comprobación puedan modificar las liquidaciones provisionales ya dictadas tras una "formal" comprobación.**

Los hechos son sucintamente los siguientes: tras presentar la correspondiente declaración en la que se practicaron una deducción por inversiones, los contribuyentes fueron citados por la Delegación de la AEAT quien llevó a cabo una comprobación concluyendo con una diligencia firmada por un subinspector en la que se afirmaba que se habían "analizado formalmente los datos contables relativos a dicha inversión (...) se entiende sin perjuicio de ulteriores actuaciones inspectoras", tras lo cual se modificaban los importes que figuraban en la declaración a deducir en ejercicios futuros. Posteriormente, la Inspección inicia una comprobación y dicta liquidación en la que deniega el derecho a la deducción por la inversión, se modifica la liquidación anterior e incluso se sanciona.

Como es fácil de averiguar, el asunto que se debate consiste en aceptar o no la posibilidad jurídica de que las posteriores actuaciones administrativas de comprobación puedan modificar las liquidaciones provisionales ya dictadas tras una "formal" comprobación.

Indudablemente no puede negarse a la Administración la facultad de examinar la totalidad de hechos y circunstancias que sean determinantes de la correcta aplicación de los tributos, lo que se discute, así lo entendemos, es la forma en que deba realizarlo.

A nuestro juicio, la raíz de este problema radica en que no puede manejarse el concepto de liquidación provisional que se elaboró cuando estas se giraban sobre la base de los hechos declarados por los contribuyentes, en la situación actual en que la Administración cuando dicta una liquidación provisional se pronuncia sobre la calificación jurídica de unos hechos que parcialmente ya han sido comprobados y sobre los que nada impedía una comprobación plena y total. Creemos que siempre que los nuevos hechos descubiertos sean determinantes de una nueva liquidación, ésta deberá realizarse. Pero, cuando ello no sea así, el procedimiento a seguir no podrá ser el de comprobación-liquidación ordinario. Habrá de reconocerse una cierta firmeza de las liquidaciones provisionales que, a ciertos efectos, no pueden modificarse fuera de los cauces establecidos para ello.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Segundo.-** *En resolución recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de 14 de enero de 2000, este Tribunal declaró "el derecho de la Administración a la práctica de liquidaciones, provisionales o definitivas, que difieran de las liquidaciones provisionales giradas con anterioridad"; y en segundo lugar, sentó el criterio de que "dichas liquidaciones no constituyen revisión de actos administrativos declaratorios de derechos que exijan la declaración de lesividad y su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa"*

(...)

**Cuarto.-** *En la resolución citada se invocaban las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril y 14 de mayo de 1997, en las que se parte de la fundamental distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas, las primeras (...) "no producen una vinculación firme ni para el obligado tributario ni para la Administración... ". El hecho de que el Tribunal Supremo diga expresamente que las liquidaciones provisionales pueden ser rectificadas sin limitación alguna significa que (...) cabe la posibilidad de que una liquidación posterior modifique la inicialmente practicada, bien porque los hechos en que descansa la primera sean desvirtuados gracias a nuevas pruebas o bien porque los fundamentos de derecho de la segunda se aparten de los que justificaron a la primera. (...) ante la carencia de facultades por parte de los órganos de gestión para practicar liquidaciones provisionales que requieran la documentación contable (...) la Inspección pudo llevar a cabo comprobaciones dirigidas a verificar la coincidencia entre la base de la deducción y la inversión contablemente registrada, sin entrar en a regularidad jurídica de la deducción que los interesados llevaron a cabo y que fue objeto de una segunda liquidación.*



---

# UNION EUROPEA

---

*Selección de Jurisprudencia del TJCE*

---



## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

*Abogado*

*Miembro de la AEDAF*

### SENTENCIA 17 MAYO DE 2001

Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99

Finanzamt Burgdorf / Hans-Georg Fischer

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann / Klaus Brandenstein

Fiscalidad

Prejudicial

**SINTESIS:** "Sexta Directiva sobre el IVA – Artículos 5, apartado 6, y 11, parte A, apartado 1, letra b) – Afectación a fines privados de un bien de la empresa – Sujeción al impuesto cuando el bien o los elementos que lo componen han generado derecho a deducir el IVA soportado – Concepto de elementos que componen el bien afectado"

(Sala Quinta)

#### COMENTARIO

En este asunto el Tribunal, interpretando el alcance del art. 5 apartado 6 de la Sexta Directiva, declaró que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a fines privados cuando dicho bien no ha generado derecho a deducción con motivo de la adquisición a una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. Ello por respeto al principio de neutralidad del IVA.

Ahora bien, en el supuesto de que con posterioridad a la adquisición se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que ha dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, según el art. 5,6 citad, el IVA es exigible en el momento de la afectación a fines privados pero re-

caerá únicamente sobre los elementos que se incorporen al bien con carácter duradero y no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.

La base imponible estará constituida por el precio pagado por dichos elementos.

Por otra parte se planteó la cuestión de si los trabajos realizados posteriormente a la adquisición del bien (vehículo) que no tienen derecho a la deducción del IVA soportado, y por tanto no sujetos al impuesto con ocasión de su afectación a fines privados, si las deducciones efectuadas respecto de tales reparaciones debían ser o no objeto de regularización, afirmando a este respecto la Sentencia que era precedente la aplicación del art. 20 apartado 1, letra b) de la Sexta Directiva, siempre que dichos trabajos no hayan sido totalmente considerados en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal, y la misma regularización procede respecto de la entrega de bienes que no han generado derecho a deducir el IVA soportado, por no incluirse en el concepto de elementos que componen el bien.

### Legislación española

De acuerdo con el art. 7 de la Ley 37/92, en su apartado 7º, no se consideran sujetas al IVA las operaciones previstas en el art. 9 número 1, que asimila a las entregas de bienes sujetas, considerándolas como autoconsumo, la transferencia efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional o su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

Igualmente según el art. 7, apartado 7, no están sujetas a IVA, las operaciones previstas en el art. 12 nº 1 y 2 que asimila a las prestaciones de servicios sujetas, las transferencias de bienes y derechos no considerados como entregas de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo (nº 1), o a la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

Por otra parte están sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el art. 12 nº 3 de la Ley, que asimilan a las prestaciones de servicios sujetas, y las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los apartados anteriores. Sin embargo según el art. 7,7 estas operaciones no están sujetas cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se hubiese obtenido el derecho a deducción total o parcialmente del IVA efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

En definitiva, estas exenciones se justifican, ya que como el sujeto pasivo no se ha deducido del IVA soportado en estas operaciones, no tienen, porqué estar sujetas al impuesto, por aplicación del principio de neutralidad del IVA, pues de lo contrario se produciría una discriminación con el consumidor final, como dice la sentencia.

Ahora bien, si durante el ejercicio de su actividad el sujeto pasivo se ha deducido del IVA por los bienes incorporados al bien con carácter duradero (en este caso el vehículo), el valor de los bienes incorporados al bien (no su totalidad) estarían sujetos al IVA al tiempo de afectarse al uso privado, ya que al asimilarlo a las entregas de bienes sujetos, y que han sido objeto de deducción por tratarse de una actividad empresarial o profesional realizada por el sujeto pasivo, ya no le sería aplicable la no sujeción del art. 7.7, al no concurrir los requisitos del citado artículo, en relación con el art. 9 referente al autoconsumo.

Sin embargo, como los trabajos realizados no están sujetos al IVA al no ser según la Sentencia objetos tangibles y corporales, no forman parte de los elementos que componen el bien (como prestación de servicios que son) y por consiguiente no estarían sujetos a IVA. Todo ello de acuerdo con el principio de neutralidad proclamado en la Sentencia.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resoluciones de 15 de julio de 1999 el Bundesfinanzhof planteó varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre el Finanzamt Burgdorf y el Sr. Fischer, en el asunto C.322/99, y el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann y el Sr. Brandenstein, en el asunto C-323/99, en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de la afectación a fines privados, por parte de los mencionados sujetos pasivos, de vehículos que habían adquirido de particulares sin derecho a deducir el IVA y respecto de los cuales se efectuaron diversas prestaciones de servicios y entregas de bienes que generaron derecho a deducir el IVA.

### **Los litigios principales**

#### *En el asunto C-322/99*

En el transcurso del año 1989, el Sr. Fischer, que se dedicaba a la comercialización de vehículos de segunda mano, adquirió de un particular un automóvil de la marca Bentley. Por tanto, no pudo deducir el IVA incluido en el precio de compra, a saber, 28.000 DEM. El mencionado automóvil fue adquirido para las necesidades de las operaciones imponibles del Sr. Fischer, es decir, con el fin de revenderlo en el marco de su actividad profesional.

En 1990, el Sr. Fischer renovó dicho automóvil Bentley encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura. El 14 de mayo de 1990 se extendió la factura correspondiente a estos trabajos, por un importe de 10.800 DEM, además de 1.512 DEM en concepto de IVA. Ese mismo año, el Sr. Fischer dedujo el IVA que figuraba en la factura, como IVA soportado.

El 31 de diciembre de 1992, el Sr. Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal los vehículos no vendidos, entre ellos el mencionado automóvil Bentley.

El Sr. Fischer no presentó ninguna declaración de IVA correspondiente al año 1992. Tras una inspección extraordinaria relativa a dicho impuesto, el Finanzamt Burgdorf consideró que la transferencia del automóvil Bentley al patrimonio personal del Sr. Fischer constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto. El Finanzamt tomó como base imponible una parte del valor del vehículo, en concreto 20.000 DEM, y fijó el importe del IVA devengado en 2.800 DEM.

El Niedersächsische Finanzgericht, que conoció del asunto tras la desestimación de la reclamación presentada por el Sr. Fischer, estimó las prestaciones de este último.

El Finanzamt Burgdorf interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de "Revisión" contra la resolución del Finanzgericht. Alegando una violación del artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz 1991 (Ley reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, "UstG"), relativo a la tributación del autoconsumo, solicita que se anule la sentencia impugnada y que se desestime la petición del Sr. Fischer.

*En el asunto C-323/99*

El Sr. Brandenstein trabaja como asesor fiscal y auditor por cuenta propia. En 1985 adquirió de un particular un automóvil por 33.600 DEM, sin posibilidad de deducir el IVA, que utilizó para el ejercicio de su profesión. Está acreditado que el Sr. Brandenstein afectó enteramente a su empresa el vehículo de que se trata, desde su adquisición.

En 1991, afectó el vehículo a su uso privado. Hasta ese momento, el Sr. Brandenstein había gastado un importe bruto total de 16.028,54 DEM, en particular con motivo de revisiones, reparaciones menores, cambio de neumáticos, instalación de un catalizador en 1987 y reposición del parabrisas en 1991. En todos los casos efectuó la deducción del IVA soportado.

La declaración presentada por el Sr. Brandenstein en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios fue rechazada por el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, al estimar, en la liquidación de este impuesto correspondiente a 1991, que la afectación al vehículo a fines privados constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto, con arreglo al artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UstG. Tomando como base imponible la suma de 7.500 DEM, que el Sr. Brandenstein había declarado como valor de la afectación a fines privados a efectos del impuesto sobre los beneficios, el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann calculó en 1.050 DEM el importe del IVA devengado.

El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, aplicando la circular del Ministerio Federal de Hacienda de 13 de mayo de 1994, estimó que la afectación del vehículo a un uso pri-

vado efectuada por el Sr. Brandenstein debía estar sujeta al impuesto, dado que los gastos, IVA excluido, de mejora, reparación, mantenimiento y cuidado ascendían a más del 20% del precio de compra. En consecuencia desestimó la reclamación del Sr. Brandenstein.

El Sr. Brandenstein interpuso un recurso contra esta decisión ante el Finanzgericht Düsseldorf.

El Finanzgericht Düsseldorf estimó el recurso.

El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann interpuso un recurso de "Revisión" ante el Bundesfinanzhof.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Las cuestiones prejudiciales

En sus resoluciones de remisión, el Bundesfinanzhof señala, en relación con el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, que el Tribunal de Justicia no ha precisado aún la interpretación de los términos "siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido". Añade, no obstante, que en la sentencia Kühne, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la imposición de la afectación a un uso privado de un bien de la empresa conforme a otra disposición de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), estaba supeditada a la condición de que el propio bien, y no los gastos efectuados para su utilización y mantenimiento, hubiera generado derecho a deducir el IVA.

El Bundesfinanzhof recuerda que, basándose en la Sentencia Kühne antes citada, había declarado en su sentencia de 30 de marzo de 1995, que la afectación a fines privados, por parte de un sujeto pasivo, de un bien adquirido sin posibilidad de deducir el IVA no debía estar sujeta al impuesto a causa de los gastos efectuados para su utilización y mantenimiento que habían generado derecho a deducir el IVA soportado, dado que tales gastos, en general, no daban lugar a la adquisición o creación de un elemento que compusiera el bien. Sin embargo, al no haber seguido la administración tributaria alemana los principios establecidos en la mencionada sentencia de 30 de marzo de 1995, la interpretación del artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, sigue siendo controvertida.

En consecuencia, por considerar que la resolución de los litigios de que conoce requiere una interpretación del Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

**Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la sujeción al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.**

Mediante la primera cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si existe sujeción al IVA conforme al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA. En caso de respuesta afirmativa, la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 pide que se dilucide si el artículo 5, apartado 6, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*.

**Apreciación del Tribunal de Justicia**

Por lo que atañe, en primer lugar, a si existe sujeción al IVA con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa de un vehículo comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, procede realizar una interpretación de los siguientes términos del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva: "siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido".

A este respecto, cabe distinguir entre los conceptos de "bien" y de "elementos que lo componen" en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Por un lado, los términos "tal bien [...] [hubiera] sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido" se refieren únicamente al impuesto relativo a la adquisición inicial o a la producción del bien y no al impuesto relativo a los gastos efectuados posteriormente sobre el bien, a los que se refieren en particular los términos "los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido".

Por otro lado, el concepto de "elementos que componen el bien" a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y que ésta no define, debe entenderse que comprende tanto los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien como los elementos que se han incorporado al mismo posteriormente.

A este respecto procede señalar que el objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta a fines privados un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su em-

presa evite el pago del IVA cuando afecte a fines privados dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA (véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98).

Con el fin de alcanzar este objetivo, los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien y los elementos incorporados con posterioridad a dicha adquisición no pueden ser tratados de manera diferente. En ambos casos, si un sujeto pasivo ha deducido el IVA en relación con los elementos que componen el bien, debe evitarse que, cuando afecte el bien a fines privados, se beneficie de una ventaja indebida en relación con el consumidor ordinario.

Se ha debatido ante el Tribunal de Justicia si el concepto de "elementos que componen el bien" puede comprender tanto las prestaciones de servicios como las entregas de bienes.

A este respecto, del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva se desprende claramente que el concepto de "elementos que componen el bien" se refiere a objetos tangibles y corporales integrados en el bien y que no puede aplicarse a prestaciones de servicios.

De ello resulta que las prestaciones de servicios, incluidas las que requieren necesariamente entregas accesorias y menores de bienes, no pueden constituir "elementos que componen el bien" en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

A la vista de las consideraciones expuestas, procede concluir que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, existe sujeción al IVA de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, si los trabajos efectuados han dado lugar a la incorporación de "elementos que componen el bien" en el sentido de la mencionada disposición. Cuando el bien afectado a fines privados es un vehículo constituyen "elementos que lo componen" los bienes entregados que, por un lado, han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distinto al incorporarse al vehículo y que, por otro lado, han producido un incremento duradero del valor del bien, no consumido enteramente en el momento de la afectación.

Hay que precisar, además, que esta interpretación, efectuada en respuesta a las cuestiones planteadas en el marco de una afectación de un vehículo a fines privados, resulta válida sea cual sea el bien corporal afectado a fines privados.

Procede examinar en segundo lugar si, en el supuesto de que una afectación a fines privados esté sujeta al IVA en las condiciones mencionadas en el apartado 70 de esta sentencia, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado de manera que la imposición recaiga sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos *a posteriori*.

En el apartado 44 de la sentencia Bakcsi, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir el IVA que grava un bien de la empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por tanto, la sujeción al impuesto de la afectación a fines privados, en virtud de esta disposición.

Lo mismo se aplica en el caso de una afectación de un bien de la empresa a fines privados efectuada por un sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la compra del bien adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado, dicho bien ha sido objeto de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA.

Resulta obligado señalar que la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha generado derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA de que forma parte la Sexta Directiva. Por otro lado, la sujeción al impuesto de los "elementos que componen el bien", tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, constituye la garantía de que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario.

Procede concluir que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a sus fines privados cuando dicho bien no haya generado un derecho a deducción con motivo de su adquisición de una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. En el supuesto de que, con posterioridad a su adquisición, se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que han dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, el IVA exigible en el momento de la afectación a fines privados, de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, recaerá únicamente sobre los mencionados elementos.

**Sobre las terceras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la base imponible en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.**

Mediante las terceras cuestiones en los asuntos C-322/99 y C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si, en situaciones como las de los litigios principales, la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe ser determinada tomando en consideración el precio de compra del automóvil o de uso similar, en el momento de la afectación a fines privados, incluyendo en el precio de las reparaciones que han dado lugar a "elementos que componen el bien", en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva, o si está constituida únicamente por el precio pagado por dichas reparaciones de las que se ha deducido el IVA soportado.

### **Apreciación del Tribunal de Justicia**

A la luz de la respuesta ofrecida en el apartado 78 de la presente sentencia, procede responder a las terceras cuestiones del órgano jurisdiccional remitente que, en el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)

- adquirido sin que se haya generado derecho a deducción, y
- sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de "elementos que componen el bien",

la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.

#### **Sobre la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99, referida a la relación entre el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva**

Mediante la cuarta cuestión en el asunto C-322/99, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo se articulan el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva.

Está acreditado que la República Federal de Alemania no ha hecho uso de la posibilidad ofrecida por el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, la imposición de la afectación de bienes a fines privados que ha dado origen al litigio principal se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y resulta innecesario proceder a interpretar el artículo 5, apartado 7, letra c), de la misma.

#### **Sobre la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, relativas a la regularización de las deducciones en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva**

Mediante la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente se interesa acerca de la necesidad de una regularización de las deducciones del IVA, en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva. Pregunta, fundamentalmente, si en el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un vehículo y que han generado derecho a deducir el IVA soportado no impliquen una sujeción al IVA en virtud del artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del IVA efectuadas respecto de tales reparaciones deben ser ob-

jeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva.

Procede señalar que, en una situación como la que está en el origen de los litigios principales, el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, establece que las deducciones del IVA inicialmente practicadas por el sujeto pasivo deberán ser regularizadas al producirse la afectación del bien a los fines privados de aquél, cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

Esta norma es aplicable a las operaciones efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que están excluidas del concepto de "elementos que componen el bien" a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. Estas operaciones corresponden, por un lado, a las prestaciones de servicios efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien y que han generado derecho a deducir el IVA soportado y, por otro lado, a las entregas de bienes, realizadas con posterioridad a la adquisición de un bien, que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que no se incluyen en el concepto de "elementos que componen el bien" a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Aún queda por determinar si, para las entregas de bienes que han generado derecho a deducción y que constituyen "elementos que componen el bien" en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, resulta necesariamente excluida la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

A este respecto, procede señalar que nada excluye la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con los "elementos que componen el bien" a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la misma.

### 3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

*"1) Cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) comprado sin derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre el valor añadido devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, atañe únicamente a los "elementos que componen el bien" que han generado derecho a deducción, a saber, los elementos que han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distinto al incorporarse al vehículo, con posterioridad a su adquisición, a consecuencia de entregas de bienes que han implicado un*

*incremento duradero del valor del vehículo, no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.*

*2) En el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)*

*- adquirido sin que se haya generado derecho a deducción,*

*- sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de "elementos que componen el bien",*

*la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388 debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.*

*3) En el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) y que han generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no impliquen una sujeción al impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del impuesto sobre el valor añadido efectuadas respecto de tales trabajos deben ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva si el valor de los trabajos de que se trata no ha sido totalmente consumido en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal."*

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 14 DE DICIEMBRE DE 2000.

Propone al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

*"1) Las disposiciones del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en relación con un bien, se refieren a "los elementos que lo componen"; resultan aplicables únicamente cuando se realizan entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1 (y no cuando se producen prestaciones de servicios), que se integran en "tal bien" perdiendo su carácter material y económicamente distintivo, y que dan lugar a un incremento duradero del valor total del bien de que se trate.*

*2) Cuando se han integrado en un bien elementos que lo componen que han originado un derecho de deducción, al producirse un supuesto de afectación a fines priva-*

dos, están sujetos a imposición el bien y los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.

3) Cuando se produce un supuesto de imposición en virtud del artículo 5, apartado 6, como resultado de la integración en un bien, con derecho a deducción, de elementos que lo componen, la base imponible debe entenderse constituida, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, por el precio de compra del bien y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.

4) En ausencia de una disposición nacional específica que desarrolle el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Directiva, la imposición de la afectación de un bien a fines privados con posterioridad al cese de la actividad económica se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

5) Las deducciones practicadas en relación con los trabajos efectuados sobre un bien tras su adquisición pueden ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva, con ocasión de la afectación a fines privados del mencionado bien, en el supuesto de que no sean de aplicación las disposiciones del artículo 5, apartado 6, relativas a "los elementos que lo componen". No obstante, dichas regularizaciones son sólo posibles en la medida en que el valor de los trabajos de que se trate no haya sido consumido en el ámbito de la empresa antes de la afectación del bien a fines privados."

## SENTENCIA 29 MAYO DE 2001

**Asunto C-86/99**

**Freemans plc / Commissioners of Customs & Excise**

Fiscalidad

Prejudicial

**SINTESIS: "Sexta Directiva IVA – Base imponible – Descuento con efecto en el mismo momento en que la operación se realiza – Reducción del precio después del momento en que la operación queda formalizada"**

(Sala Sexta)

**COMENTARIO. Legislación española.**

En este procedimiento se planteó la cuestión de si en un supuesto de venta de productos de un catálogo a un cliente, a quien el proveedor concede un descuento, la base imponible estaba constituida por la totalidad del precio de venta, o si por el contrario había de deducirse de la base el importe del descuento y en qué momento.

Como decimos, en este asunto se planteó con motivo de la venta de productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para uso propio, cuando el proveedor

concede a dicho cliente un descuento sobre el precio del catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre del cliente el importe del descuento en el momento del pago de las mensualidades al proveedor.

El Tribunal entendió que en este caso era aplicable el art. 11, parte C, apartado 1, que obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando después de haberse concluido una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo (sin que este precepto exija una modificación contractual ocurrida con posterioridad al momento en que se realizó la operación, tal como prevé el art. 11 apartados 2 y 3), si bien la reducción no puede hacerse efectiva hasta que el cliente retire el descuento o lo utilice de otra manera.

El Tribunal consideró que después de examinar las versiones francesa y alemana de la Sexta Directiva, que no son concluyentes al respecto, que no era aplicable el art. 11 en sus apartados 2 y 3, ya que si el descuento se dedujera desde el momento en que el cliente adquiere el bien (ni haber habido una modificación posterior del precio) se violaría el principio de neutralidad fiscal del IVA al no quedar incorporada en la base imponible el total del precio de venta, y que constituye la contraprestación total por los bienes entregados y convirtiéndose así en un beneficio para el proveedor. Por tanto el Tribunal declaró que éste sólo se podía deducir cuando el descuento se hace efectivo, y que lo hace posible porque este derecho se anota en cuenta separada a nombre del cliente en el momento del pago de cada mensualidad al proveedor.

Si bien el Tribunal deja a salvo las facultades que concede la Directiva a los Estados.

### **Legislación española.**

El supuesto aquí contemplado entendemos que está comprendido en el nº 2 del art. 80, sobre modificación de la base imponible, referente a los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que sean debidamente justificados.

Los restantes supuestos del art. 80 se refieren a reducción de la base imponible, en caso de anulación total o parcial de la operación, o cuando el repercutido no haga efectiva la cuota o cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables (art. 80 dos, tres y cuatro), pero estos no son los requisitos contemplados en el supuesto y por eso entendemos aplicable el art. 80.

Este supuesto está comprendido en el número tres, apartado 2 del art. 78. Pero el apartado 6 de la Directiva, habla desde el momento en que la operación pueda formalizarse, y por tanto sería entonces el supuesto del documento posterior del art. 80.

### **1. ANTECEDENTES DE HECHO.**

Mediante resolución de 14 de enero de 1999, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, partes A, apar-

tado 3, letra b), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre Freemans plc y los Commissioners of Customs & Excise, administración competente en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido en el Reino Unido, a propósito de la determinación de la base imponible de dicho impuesto en relación con los bienes entregados en el marco de un sistema de promoción de ventas establecido por Freemans.

### **El litigio principal y la cuestión prejudicial**

Freemans vende productos por correspondencia a sus clientes mediante catálogos que la sociedad envía a particulares, a fin de que éstos actúen como agentes. Freemans dispone aproximadamente de 900.000 agentes activos, que encargan los productos para sí mismos, o para otros clientes. Las compras se abonan en el marco de un sistema de autofinanciación establecido por Freemans en el que los agentes pagan los productos al precio que figura en el catálogo, en mensualidades, escalonadas en general a lo largo de un período de 50 semanas. Freemans ha creado en su contabilidad una cuenta separada para los agentes en la que anota automáticamente una cantidad, igual al 10% de cada pago efectuado por un agente, que corresponde, en concreto, a un descuento del 10% de las adquisiciones propias y a una comisión del 10% en las adquisiciones realizadas para otros clientes.

El agente puede, en cualquier momento, disponer de las cantidades que figuran en su cuenta mediante cheque, giro postal o en forma de bonos de la Lotería Nacional. Asimismo, puede utilizar dichas cantidades bien para reducir su saldo deudor o el de un cliente, bien para realizar otras compras que le permitirán obtener un nuevo descuento del 10%. No obstante, los agentes no pueden deducir directamente el descuento por adquisiciones propias del precio de catálogo.

Cuando las cantidades que figuran en la cuenta de los agentes no son reclamadas durante un cierto período de tiempo, dichos apuntes se cancelan en la contabilidad de Freemans. Una parte importante de los descuentos por adquisiciones propias no se reclama y permanece en manos de Freemans.

Con arreglo al método ordinario de cálculo de los ingresos brutos ("standard method of gross takings", en lo sucesivo, "SMGT", Freemans podía, desde el principio, deducir el descuento por adquisiciones propias de sus ingresos brutos diarios. Desde el 1 de marzo de 1997, fecha en que entró en vigor el método opcional de cálculo de los ingresos brutos ("optional method of gross takings"; en lo sucesivo, "OMGT"), Freemans está obligada a calcular sus ingresos brutos diarios sin deducir los descuentos por adquisiciones propias hasta que el agente perciba dichos descuentos en efectivo o los utilice para reducir el precio de compra de los productos.

A pesar de la supresión del SMGT, Freemans continuó realizando sus declaraciones de IVA correspondientes a abril y julio de 1997 partiendo de esta base, es decir, de-

duciendo el descuento por adquisiciones propias del precio de catálogo. Sin embargo, los Commissioners realizaron la liquidación correspondiente a las operaciones efectuadas por Freemans según el nuevo método (OMGT). Freemans interpuso un recurso contra dicha Decisión ante el VAT and Duties Tribunal, London.

Freemans alegó ante dicho órgano jurisdiccional que la base imponible aplicable a los productos suministrados a un agente para su propio uso es el precio de catálogo de dichos productos menos el descuento por adquisiciones propias que corresponde a dicho agente, ya que Freemans no se encuentra jamás en una situación contractual que le permita recibir del agente la totalidad del precio de catálogo.

Dado que la solución del litigio del que conoce exige una interpretación del artículo 11 de la Sexta Directiva, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“Con arreglo a una interpretación correcta de las partes A y C del artículo 11 de la Sexta Directiva, ¿cuál es la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por “adquisiciones propias”), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por “adquisiciones propias”, que resulta de los pagos efectuados puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos?

La base imponible estará constituida:

1) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento “por adquisiciones propias” aplicado a dicho precio?;

2) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando se anota en la cuenta del cliente el descuento por “adquisiciones propias”?;

3) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando el cliente retira o utiliza el descuento por “adquisiciones propias”?, o

4) ¿por otra cantidad? En este último supuesto, ¿qué cantidad?”

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Sobre la cuestión prejudicial**

Con carácter preliminar, procede recordar que, cuando, como en el procedimiento principal, se plantea la cuestión de la calificación de un elemento del precio que po-

dría formar parte de la base imponible o, al contrario, estar excluido de la misma, es preciso examinar primero si dicho elemento entra en alguna de las categorías mencionadas en el artículo 11, parte A, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva y sólo en caso de respuesta negativa habrá que referirse a la noción general de base imponible contemplada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la mencionada Directiva.

A este respecto, la Comisión señala que el tenor del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en particular en su versión francesa, sugiere que las rebajas y descuentos de precio deben considerarse con efecto, en el sentido de dicha norma, desde el momento en que el comprador ha adquirido legalmente el derecho a obtenerlos. Puesto que el agente en el procedimiento principal tiene derecho al descuento por adquisiciones propias desde el momento en que adquiere el bien, la disposición mencionada sería aplicable, de forma que desde un principio la base imponible estaría constituida por el precio de catálogo menos el descuento.

Debe recordarse que, según el tenor del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los descuentos de precio concedidos al comprador y con efecto en el mismo momento en que la operación se realice no quedarán comprendidos en la base imponible. Por lo que respecta a la entrega de bienes, el momento en que se efectúa la operación en el sentido de la disposición mencionada es, con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, aquel en que se transmite el poder de disposición sobre el bien adquirido, es decir, en el asunto principal, el momento en que el agente se hace cargo de los productos.

Es cierto que la versión francesa de la mencionada disposición podría sugerir una interpretación de la expresión "con efecto" ["acquis"] en el sentido de "con efecto jurídico" ["juridiquement acquis"]. Sin embargo, la versión alemana de la misma disposición ("erhält") sugiere más bien que el descuento debe abonarse efectivamente en el momento en que se realiza la operación: En cualquier caso, debe señalarse que ninguna de las versiones lingüísticas del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), utiliza las expresiones "con efecto jurídico" u "obtenidos efectivamente", que habrían sido claras y habrían evitado toda ambigüedad. En consecuencia, procede interpretar el texto a la luz de los objetivos del artículo 11 de la Sexta Directiva.

Ahora bien, en el asunto principal, al calcular el IVA desde un principio sobre el precio de catálogo, deduciendo las cantidades que Freemans debe anotar en la cuenta, esta última obtiene, cuando los clientes no disponen de dichas cantidades, una suma que corresponde a una parte del precio de venta que constituye la contraprestación por los bienes embargados, sin que, sin embargo, dicha suma forme parte de la base imponible. Este sistema de cálculo del IVA infringiría, por tanto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, interpretado con arreglo al principio de neutralidad fiscal.

En consecuencia, un sujeto pasivo que utiliza un sistema de promoción de ventas como el contemplado en el asunto principal no puede alegar legítimamente que, desde el principio, el precio íntegro menos el descuento por adquisiciones propias constituye la contraprestación, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Procede hacer constar que el artículo 11, parte C, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible constituida por el precio de catálogo íntegro debe reducirse, en un sistema de promoción como el utilizado en el procedimiento principal, desde que este último retira o utiliza de otra manera el importe anotado en su cuenta separada.

Freemans y la Comisión alegan que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva se refiere a los casos en que la reducción de la contraprestación es el resultado de una modificación contractual ocurrida con posterioridad al momento en que se realizó la operación.

A este respecto, basta con señalar que el tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva no presupone una modificación posterior de las relaciones contractuales como la señalada para que dicha disposición sea aplicable. En efecto, ésta obliga en principio a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando, después de haberse concluido una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo. Además, nada indica que en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, el Tribunal de Justicia haya querido limitar el ámbito de aplicación de la mencionada disposición. Por el contrario, resulta de los hechos que constituyen la base del asunto *Elida Gibbs* que no se había producido ninguna modificación de las relaciones contractuales. A pesar de ello, el Tribunal de Justicia declaró inaplicable el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

No obstante, en el momento en que Freemans anota la cantidad en cuestión en la cuenta creada en su contabilidad a nombre del agente, esta compañía todavía no ha abonado en realidad el descuento por adquisiciones propias a este último. En efecto, si el agente no utiliza dicho importe, Freemans dispone del mismo incorporándolo a su cuenta de resultados. El descuento por adquisiciones propias sólo se abona de forma efectiva si el cliente lo utiliza, de manera que, como dispone el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible de la compra correspondiente debe reducirse en esa cuantía en las condiciones establecidas por los Estados miembros.

### 3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

*"El artículo 11, partes A, apartado 3, letra b), y C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la base imponible en las entregas de bienes por correspondencia a partir de un catálogo a un cliente para su propio uso, cuando el proveedor concede a dicho cliente un descuento sobre el precio de catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre de este último el importe de dicho descuento en el momento del pago de las mensualidades al proveedor, descuento que puede entonces ser inmediatamente retirado o utilizado de otra manera por el cliente, está constituida por el precio de catálogo íntegro de los bienes vendidos al cliente, reducido en la cuantía correspondiente al importe de dicho descuento en el momento en que el cliente lo retire o utilice de otra manera."*

#### 4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 11 DE ENERO DE 2001.

En ellas proponía al Tribunal de Justicia que respondiera como sigue:

*"Las partes A y C del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por "adquisiciones propias"), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por "adquisiciones propias", que resulta de los pagos efectuados, puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos, está constituida por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento "por adquisiciones propias" aplicado a dicho precio."*

## SENTENCIA 14 JUNIO DE 2001

**Asunto C-345/99**

**Comisión de las Comunidades Europeas / República Francesa**

Fiscalidad

**SINTESIS: "Incumplimiento de Estado – IVA – Artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva del IVA – Carácter deducible del impuesto sobre la adquisición de vehículos utilizados en operaciones sujetas al impuesto --Limitación a vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores"**

(Sala Quinta)

### **COMENTARIO. Legislación española.**

En este asunto el Tribunal condenó al Gobierno Francés por incumplimiento del art. 17 apartado 2 por negar su legitimación al derecho a deducir el IVA en operaciones sujetas por las adquisiciones de vehículos utilizados para la formación de conductores, exigiendo que se dedicasen exclusivamente a esta actividad después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, puesto que los términos de dicho art. son explícitos y precisos respecto del principio de deducción del IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas, sin exigir ningún otro condicionamiento.

Y por otra parte, el Estado Francés, no podía limitar este derecho después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, al amparo del nº 6 del art. 17, porque para que pudiera aplicarse una excepción al derecho a deducir, hubiera sido necesario que el Consejo hubiese dictado las disposiciones previstas en este apartado y, como no lo hizo el Estado Francés, no podría limitarlo.

Sin embargo la Sentencia precisa que la modificación de legislación nacional, sustituyendo el derecho a deducción total, por una parcial, produce acercamiento a la regla general del art. 17 apartado 2.

### **Legislación española.**

Por lo que respecta a la Legislación española, el art. 95 de la Ley 37/92 que regula la limitación del derecho a deducción, excluye de la limitación de la deducción del 50% de los vehículos de turismo los utilizados de la prestación de los servicios de enseñanza de conductores o pilotos, mediante contraprestación en la que la deducción es por la totalidad.

Ahora, hemos de matizar que esta cuestión es más bien de derecho transitorio, y que en España se ha aplicado la excepción a la regla general para esta clase de vehículos.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de septiembre de 1999, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con el fin de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, al someter a los vehículos utilizados por los sujetos pasivos dedicados a la formación de conductores al requisito de que dichos vehículos estén destinados exclusivamente a tal actividad para que se pueda ejercer el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido que gravó la adquisición de dichos bienes.

### Hechos y procedimiento administrativo previo

La Comisión sostiene que el requisito del destino exclusivo a la formación de conductores, previsto en el artículo 273 *septies* A del code général des impôts, no es compatible con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, que prevé el derecho a deducción de las cuotas impositivas devengadas por el sujeto pasivo, sin otra condición que la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Mediante escrito de 18 de junio de 1998, la Comisión requirió al Gobierno francés para que le comunicara sus observaciones en un plazo de dos meses.

Las autoridades francesas respondieron a dicho requerimiento mediante escrito de 13 de octubre de 1998, indicando que no compartían el punto de vista de la Comisión. En efecto, a su juicio, un Estado miembro que pretenda limitar el alcance de una exclusión nacional de un derecho a deducción, conforme a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, está facultado, para determinar en qué supuestos dejará de aplicarse la exclusión.

Al no compartir las conclusiones del Gobierno francés, la Comisión remitió a la República Francesa, el 10 de marzo de 1999, un dictamen motivado.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

Según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sólo permite a los Estados miembros mantener las medidas nacionales de exclusión del derecho a deducción del IVA que existían en la fecha de entrada en vigor de dicha Directiva, a saber, el 1 de enero de 1979. Por el contrario, tal disposición no permite modificar dichas exclusiones mediante la posterior introducción de un derecho a deducción condicionado. Si un Estado miembro modifica su legislación posteriormente, sólo puede hacerlo ateniéndose a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, o lo que es

lo mismo, introduciendo un derecho a deducción del IVA sin exigir otro requisito que la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de las propias operaciones gravadas del sujeto pasivo.

A este respecto, debe recordarse que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados como IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

No obstante, el principio del derecho a deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en su párrafo segundo. Así, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo.

Sin embargo, dado que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas presentadas por la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, debe recordarse que los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA.

En el presente asunto, la modificación legislativa nacional sustituye una exclusión total de los vehículos de pasajeros del derecho a deducción del IVA por una autorización de deducción parcial, esto es, referida a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores.

Es preciso observar que la modificación introducida en la legislación francesa tiene como consecuencia la reducción del ámbito de las exclusiones existentes y el acercamiento de dicha legislación al régimen general de deducción establecido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

### 3. FALLO.

El Tribunal de Justicia decidió:

"1) *Desestimar el recurso.*

2) *Condenar en constar a la Comisión de las Comunidades Europeas.*

3) *El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargará con sus propias costas."*

#### 4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 22 DE FEBRERO DE 2001.

Proponía al Tribunal de Justicia lo siguiente:

Respecto del asunto C-345/99:

"a) *Desestimar el recurso,*

b) *Condenar en costas a la Comisión con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento."*

Respecto del asunto C-40/00:

"a) *Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 2 y 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al volver a introducir a partir del 1 de enero de 1998 un sistema en el que se excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido el gasóleo utilizado como carburante de vehículos.*

b) *Condenar en costas a la República Francesa con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento."*

## SENTENCIA 14 DE JUNIO DE 2001

**Asunto C-40/00**

**Comisión de las Comunidades Europeas / República Francesa**

**Fiscalidad**

**SINTESIS: "Incumplimiento de Estado – Artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva del IVA – Restablecimiento, después de la fecha de entrada en vigor de la Directiva, de la supresión completa del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción"**

(Sala Quinta)

### COMENTARIO

En este asunto, al igual que en el 345/99, el Tribunal se pronuncia sobre la interpretación del art. 17,6 de la Sexta Directiva y considera que es contrario al Derecho Comunitario conceder exclusiones del derecho a deducir antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y cuando ésta entra en vigor suprimirlas totalmente, ya que entiende

el Tribunal que el referido artículo 17,6 no faculta a los Estados para actuar discrecionalmente, sobre todo para agravar la situación existente antes de la Sexta Directiva.

Sin embargo el Tribunal aclara que el art. 17,6 no permite extender discrecionalmente las exenciones existentes después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, alejándose así del objetivo marcado por la Sexta Directiva en su art. 17,2.

Por consiguiente, el caso contemplado es un supuesto excepcional y además de Derecho Transitorio.

Por lo que respecta a la legislación española, si no se trata de un vehículo, al que excepcionalmente se aplica el derecho a deducción, sí se le aplicaría la deducción del 50% al establecerse la presunción de que el otro 50% se dedica el vehículo a las actividades privadas, sin derecho a deducción.

De todas formas, al igual que el caso anterior, se trata de un supuesto de Derecho Transitorio.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 11 de febrero de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con el fin de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción en varias fases.

### **El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia**

La Comisión sostiene que la legislación francesa controvertida, al restablecer una exclusión del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe deducción, no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva. En efecto, según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, no permite a un Estado miembro volver a introducir *a posteriori* una excepción que fue suprimida, aun parcialmente, restableciendo una exclusión total del derecho a deducción del IVA que grava ciertos gastos. Contrariamente a lo que sostienen las autoridades francesas, los Estados miembros no disponen de una facultad discrecional ilimitada para

adaptar y modificar, según sus propios criterios, un régimen nacional de excepciones siempre que no agraven la situación existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

A este respecto, es preciso señalar que, según la sentencia del día de hoy, Comisión/Francia (C-345/99), en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2.

Por el contrario, debe observarse que una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe su artículo 17, apartado 2, si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva.

Lo mismo cabe afirmar de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación.

Pues bien, consta que la ley francesa controvertida, al excluir completamente un derecho a deducción del IVA, introduce una modificación que aleja a la legislación francesa del objetivo de la Sexta Directiva.

Por lo tanto, debe estimarse que dicha ley no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y que infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva.

## 3. FALLO

El Tribunal de Justicia decidió:

*"1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto so-*

*bre el valor añadido que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción.*

2) *Condenar en costas a la República Francesa.*"

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 22 DE FEBRERO DE 2001.

Véase el asunto C-345/99.

## SENTENCIA 21 JUNIO DE 2001

**Asunto C-206/99**

**SONAE – Tecnología de Informação SA / Direcção-Geral dos Registos e Notariado  
Fiscalidad**

**Prejudicial**

**SINTESIS: "Concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE – Derechos de carácter remunerativo – Derechos de inscripción en el Registro Mercantil"**

(Sala Segunda)

**COMENTARIO. Legislación española.**

En este asunto se planteó la cuestión de si los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento de capital con motivo de la escisión-fusión de una sociedad, es un impuesto sobre aportaciones (concentración de capitales) gravado por la Directiva 69/335/CEE art. 4, o si por el contrario la percepción de los derechos por la inscripción en el Registro, es un impuesto de los prohibidos por el art. 10 letra c) de la Directiva.

El Tribunal declaró que si este gravamen se considerase un impuesto estaría prohibido por el referido art. 10 y apartado c) ya que el fin de la Directiva es excluir del impuesto sobre la concentración de capitales la inscripción o cualquier otra formalidad previa el ejercicio de una actividad a la que las sociedades puedan estar sometidas por su forma jurídica, con lo cual se gravaría las formalidades relacionadas con la forma jurídica de las sociedades, que es el instrumento utilizado para reunir el capital, acto que si está gravado con la Directiva, y que quedaría obstaculizado por su gravamen previo, y por tanto, contrario a los fines de la Directiva.

Por otro lado, se planteó la cuestión de si este impuesto sobre la inscripción en el Registro Mercantil por aumento de capital podría considerarse como unos derechos de carácter remunerativo, permitido por el art. 12 apartado 1 letra e), declarando la sen-

tencia que para que estos derechos tengan esta consideración el derecho remunerativo es preciso para que éstos se calculen sobre la base del coste de servicio prestado y, por consiguiente, una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de servicio no tiene este carácter y por consiguiente no está permitido por la excepción del art. 12.

Igualmente declara la Sentencia que el hecho de que exista un límite máximo de dichos derechos, o que éstos sean diferentes, según se trate de sociedad que tenga, o no, un capital considerable, no le convierte con derecho de carácter remunerativo de los exceptuados.

### **Legislación española**

Los derechos que cobran los Registradores Mercantiles por la inscripción en el Registro no se consideran un impuesto; de todas formas tendría el carácter de derechos remunerativos, que habrían de ajustarse al coste.

#### **1. ANTECEDENTES DE HECHO.**

Mediante resolución de 16 de abril de 1999, el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto planteó cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 10 y 12 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre SONAE – Tecnología de Informação SA y la Direcção-Geral dos Registos e Notariado en relación con el pago de los derechos exigidos por la inscripción en el Registro Comercial (Registro Mercantil) de una escisión-fusión acompañada por un aumento del capital social de SONAE.

#### **El litigio del procedimiento principal**

El 30 de septiembre de 1997, SONAE otorgó una escritura pública de modificación de estatutos, escisión-fusión y aumento de capital. Con arreglo a los artículos 1, apartado 3, y 14 del Arancel, en su versión resultante de la Orden nº 883/89, los servicios del Registro Mercantil determinaron que los derechos de inscripción de dichas modificaciones ascendían a 7.662.000 PTE.

SONAE impugnó la liquidación ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, alegando que en realidad los derechos constituían un impuesto sobre el capital social y eran por tanto incompatibles con la Directiva 69/335.

Como tenía dudas sobre la interpretación de la Directiva 69/335 a los efectos de apreciar la conformidad con dicha Directiva del artículo 1, apartado 3, del Arancel, el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cinco cuestiones prejudiciales.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

### **Sobre las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta.**

Con carácter preliminar, es necesario poner de manifiesto que de los autos resulta que los derechos cuya liquidación ha sido impugnada ante el órgano remitente se calcularon únicamente sobre la base del aumento de capital inscrito en el Registro Mercantil y que por el registro de las operaciones de escisión y de fusión no se devengó ningún derecho de inscripción.

En estas circunstancias, debe entenderse que las cuestiones primera, tercera, cuarta y quinta, que han de ser analizadas conjuntamente, persiguen fundamentalmente saber si el artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 debe ser interpretado en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, cuyo importe se calcula en función del valor del acto inscrito, como los derechos controvertidos en el procedimiento principal, tienen un carácter remunerativo, o si para tener tal carácter deben calcularse según otros criterios, como el coste del servicio prestado, los costes de funcionamiento del servicio que realiza la inscripción o las ventajas económicas o jurídicas obtenidas por la sociedad que solicitó el registro.

Con el fin de responder de forma útil a estas cuestiones, procede en primer lugar determinar si la percepción de unos derechos como los controvertidos en el procedimiento principal constituye un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335 o si, como afirma el Gobierno portugués, no está incluida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

A este respecto, es necesario señalar que, según la legislación portuguesa, las sociedades de capital tienen la obligación de solicitar la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de su capital social y de pagar por dicha inscripción derechos de registro, cuyo producto corresponde a la Caja. Esta asume no sólo los gastos de instalación y de funcionamiento del Registro Mercantil, sino también los gastos de funcionamiento del Registro Nacional de Personas Jurídicas, el pago de la parte fija de la retribución de los notarios y de los otros funcionarios de la Administración de Justicia, así como, mediante autorización del Ministerio de Justicia, otros gastos en el ámbito jurisdiccional (véase la sentencia de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98).

De lo anterior resulta que los derechos controvertidos en el procedimiento principal, devengados con arreglo a una norma jurídica aprobada por el Estado, se abonan al Estado por un particular para financiar funciones de ese Estado.

Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 69/335, en especial, la supresión de los impuestos indirectos que tienen las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones, procede calificar como impuesto, en el sentido de dicha Directiva, los derechos de inscripción percibidos por el Estado por una operación com-

prendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y abonados a dicho Estado para sufragar gastos públicos.

De ello se deriva que los derechos como los controvertidos en el procedimiento principal, percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335.

Así las cosas, procede en segundo lugar determinar si tales derechos se incluyen en el ámbito de la prohibición que establece el artículo 10 de la Directiva 69/335 o si son derechos que tengan un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

Por lo que respecta, para empezar, al artículo 10 de la Directiva 69/335, procede recordar que, en virtud de su letra c), aparte del impuesto sobre las aportaciones, se prohíben los impuestos por la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades pueden estar sometidas por razón de su forma jurídica. Esta prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen, sin embargo, sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que su mantenimiento podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva 69/335.

Los derechos devengados por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital de una sociedad de capital, como los que son objeto del procedimiento principal, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335, están prohibidos, en principio, por el artículo 10, letra c), de dicha Directiva.

Por lo que respecta, a continuación, al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335, procede destacar que la distinción entre los impuestos prohibidos por el artículo 10 de dicha Directiva 69/335 y los derechos que tengan un carácter remunerativo cuya percepción se autoriza implica que estos últimos comprenden únicamente las retribuciones cuyo importe se calcule sobre la base del coste del servicio prestado. Una retribución cuyo importe esté totalmente desvinculado del coste de dicho servicio específico o cuyo importe se calcule, no en función del coste de la operación de la que constituye la contrapartida, sino en función de la totalidad de los costes de funcionamiento y de inversión del servicio encargado de dicha operación, debe ser considerada como un impuesto al que sólo cabe aplicar la prohibición establecida por el artículo 10 de la Directiva 69/335.

En la medida en que aumenten directamente y sin límites en proporción al valor del acto registrado, los derechos percibidos por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital de una sociedad de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, no constituyen derechos que tengan un carácter remunerativo en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335.

Es necesario añadir que, aunque el hecho de que no exista límite máximo constituye sin duda un indicio de que un derecho calculado en función del valor del acto registrado no tiene un carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335, el hecho de que exista tal límite, que dicha Directiva, por cierto, no impone ni prohíbe, no otorga por sí solo un carácter remunerativo al derecho en cuestión.

De lo anterior resulta que, en la medida en que ni la ventaja económica ni la ventaja jurídica que se deriva de la inscripción en el Registro Mercantil de una operación realizada por una sociedad de capital constituyen costes relacionados con el servicio prestado, esas ventajas no pueden ser tenidas en cuenta para calcular el importe de un derecho que tenga un carácter remunerativo.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no autoriza a un Estado miembro a introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio.

### **Sobre la segunda cuestión**

Por lo que respecta a la segunda cuestión, es necesario poner de manifiesto que ni siquiera en la hipótesis de que la Directiva 69/335 impusiera la aplicación retroactiva de la Orden nº 996/98 podría el órgano remitente reducir el importe de los derechos controvertidos en el asunto principal, puesto que el límite máximo establecido a partir de entonces en el artículo 23, letra c), del Arancel, en su versión resultante de la Orden nº 996/98, es decir 15.000.000 PTE, es de todas formas superior al importe de los derechos que SONAE debe en este caso.

En consecuencia, cualquiera que fuese la respuesta a la segunda cuestión, sería manifiestamente irrelevante para la solución del litigio del procedimiento principal.

### **3. FALLO**

El Tribunal de Justicia declaró:

*"El artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento del capital social de una sociedad de capital, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito y no se calcula sobre la base del coste del servicio prestado, como los controvertidos en el procedimiento principal, no tienen un carácter remunerativo.*

*El hecho de que exista un límite máximo que dichos derechos no pueden superar no les otorga, por sí solo, un carácter remunerativo si dicho límite no se establece de forma razonable respecto al coste del servicio cuya contrapartida constituyen los derechos.*

*Además, un Estado miembro no puede, sin que los derechos de que se trate pierdan su carácter remunerativo, introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeñas, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para aquellas que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio."*

#### 4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEGUNDA EL 20 DE FEBRERO DE 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo:

*"1) Con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la consecuencia de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, no tienen carácter remunerativo los derechos que se perciban por la inscripción en un registro mercantil de una escritura de modificación de estatutos sociales, de escisión-fusión y de aumento de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe se incremente directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.*

*La letra e) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 69/335, en la redacción dada por la Directiva 85/303, debe interpretarse en el sentido de que, para tener carácter remunerativo, la cuantía de los derechos percibidos por la inscripción registral de las sociedades de capital y de sus aumentos de capital debe calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades correspondientes, teniendo en cuenta que ese importe también puede cubrir los gastos generados por las operaciones menores efectuadas de balde. Para calcular el montante de los derechos, los Estados miembros pueden tomar en consideración la totalidad de los costes relacionados con las operaciones de inscripción, incluida la parte de los gastos generales que les son imputables. Por lo demás, los Estados miembros están facultados para fijar derechos a tanto alzado y establecer su cuantía para un período determinado, siempre que garanticen regularmente que sigue sin ser superior al coste medio de las operaciones de que se trate. La ventaja económica obtenida por el usuario del servicio no es un criterio que pueda ser tenido en cuenta para fijar el importe de los emolumentos.*

*2) La segunda cuestión prejudicial es inadmisibile."*

## SENTENCIA 3 JULIO DE 2001

**Asunto C-380/99**

**Bertelsmann AG / Finanzamt Wiedenbrück**

**Fiscalidad**

**Prejudicial**

**SINTESIS: "Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Gastos de envío de obsequios"**

(Sala Sexta)

### **COMENTARIO. Legislación española**

En este asunto se planteó la cuestión de si la entrega de obsequios (libros, discos, bicicletas, etc.), a miembros de un grupo de sociedades, como contrapartida por la captación de nuevos miembros, corriendo a cargo del grupo la compra de los obsequios y gastos de envío, los miembros (intermediarios) estaban o no sujetos a IVA y si el importe de los gastos de envío debieran también estar incluidos en la base imponible, declarando el Tribunal que estaban sujetos a IVA tanto la entrega del obsequio como los gastos de envío por tratarse de una operación única, puesto que el intermediario tenía derecho, y como contraprestación a la captación de nuevos socios, tanto a la entrega del obsequio como a los gastos de envío.

En cuanto a la base imponible, según la jurisprudencia reiterada del Tribunal, ésta se fija en función de la contraprestación realmente recibida y no su valor estimado (Sentencias *Naturally Yours Cosmetics* y *Empire Stores*) y en aplicación de este principio y, como gastos accesorios de la entrega de los obsequios forman parte de la base imponible todos los gastos de envío, como prestación de servicios accesorios a la entrega, si éstos corren a cargo de quien entrega el obsequio.

### **Legislación española**

En cuanto a la entrega de bienes (obsequios) están sujetos a IVA en virtud del art. 2 y 4 de la Ley 77/92 sobre los hechos imposables (entrega de bienes, art. 8 y 9 y prestación de servicios art. 11 y 12), y en cuanto a la base imponible el art. 78 incluye en el concepto de contraprestación la prestación accesoria a la prestación principal, como los servicios, en este caso según la Sentencia los gastos de envío, que habría que incluir por tanto en la base imponible.

### **1. ANTECEDENTES DE HECHO**

Mediante resolución de 5 de agosto de 1999 el Bundesfinanzhof planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Bertelsmann AG (en lo sucesivo, "Bertelsmann") y el Finanzamt Wiedenbrück, sobre una serie de liquidaciones por las que se fijó, para los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el impuesto sobre el valor añadido que debía pagar Bertelsmann por obsequios que había entregado a sus clientes como contrapartida de la captación de nuevos clientes potenciales.

### **El procedimiento principal y la cuestión prejudicial**

Bertelsmann es la sociedad dominante de un grupo de sociedades que operan en el sector de los clubes de libros y discos. En los años comprendidos entre 1985 y 1990, las sociedades del grupo Bertelsmann entregaban a sus miembros obsequios, como libros, discos o bicicletas, como contrapartida por la captación de nuevos miembros. Estas sociedades compraban los obsequios a proveedores ajenos al grupo y asumían los gastos de envío de tales obsequios a los miembros que hubieran actuado como intermediarios.

En las liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el Finanzamt consideró que las entregas de los obsequios eran operaciones asimiladas a la permuta e incluyó en la base imponible del IVA de estas operaciones, además del precio de compra de estos obsequios, los gastos de envío pagados por dichas sociedades.

Bertelsmann consideró que la inclusión de los gastos de envío de los obsequios en la base imponible infringía la Sexta Directiva e interpuso, sin procedimiento administrativo previo, un recurso directo ("Sprungklage") ante el Finanzgericht Münster (Alemania).

Como quiera que se desestimó este recurso, Bertelsmann interpuso un recurso de casación ("Revisión") ante el Bundesfinanzhof. Este indica en la resolución de remisión que, en su opinión, el valor de los bienes entregados no puede constituir el único elemento de referencia para determinar la base imponible de las entregas controvertidas en el procedimiento principal. En efecto, entiende que la base imponible debe incluir también los gastos de envío, puesto que el envío de los obsequios está incluido en su entrega como prestación accesoria.

No obstante, por entender que el litigio que se le había sometido no podía dirimirse de forma clara basándose en las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87), y 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93), el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

## **2. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Sobre la cuestión prejudicial**

Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe inter-

pretarse en el sentido de que la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Consta que los gastos de envío controvertidos en el procedimiento principal son gastos de transporte. No obstante, también consta que Bertelsmann no reclamaba el pago de estos gastos de envío a los destinatarios de los obsequios. De ello se deduce que el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no se aplica al asunto principal. Por tanto, la base imponible de la entrega de tales obsequios debe determinarse a la luz del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a).

En el asunto principal, se realizó una entrega de bienes en contrapartida de una prestación de servicios consistente en la captación de nuevos clientes. A este respecto debe indicarse, por una parte, que existe una relación directa entre la entrega de los obsequios y la captación de nuevos clientes y, por otra parte, que, puesto que los servicios prestados a Bertelsmann se retribuían mediante una entrega de bienes, su valor puede expresarse en dinero.

Procede declarar que, en el asunto principal, el envío de obsequios es, habida cuenta de las circunstancias en que se realiza, una prestación accesoria de la prestación principal, que consiste en la entrega de dichos obsequios. En efecto, los clientes que captan nuevos clientes tienen derecho a la entrega del obsequio y a su envío. Por tanto, la entrega y el envío del obsequio forman una operación única, retribuida mediante una contraprestación consistente en la captación de nuevos clientes.

En cuanto a la determinación de la contraprestación que se utiliza como base imponible de tal operación, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, se trata de un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Naturally Yours Cosmetics* y *Empire Stores*).

Además, como precisó el Tribunal de Justicia en el apartado 19 de la sentencia *Empire Stores*, antes citada, para que este valor sea subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello.

Debe señalarse que, por aplicación de este principio, enunciado en la sentencia *Empire Stores*, antes citada, forman parte del valor de la prestación de servicios todos los gastos soportados por el beneficiario para la obtención de la prestación de que se trate, incluidos los gastos de las prestaciones accesorias relacionadas con la entrega de los bienes. De ello se deduce que, en el asunto principal y puesto que el beneficiario no sólo abonó el precio de compra de los obsequios, sino también los gastos de envío para su entrega, estos gastos deben incluirse en la base imponible de dicha entrega.

## 3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

*"Conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además el precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio."*

4. LA ABOGADA GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 6 DE MARZO DE 2001.

Proponía al Tribunal de Justicia responder de la siguiente forma:

"En la entrega de un obsequio que se envía al destinatario por la captación de un nuevo cliente, la base imponible comprende, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, además del precio de compra del obsequio, los gastos de envío."

## SENTENCIA 27 SEPTIEMBRE DE 2002

**Asunto C-16/00**

**Cibo Participations SA / Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais**

**Fiscalidad**

**Prejudicial**

**SINTESIS: "Sexta Directiva IVA – Actividad económica – Intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales – Deducción del IVA soportado por los servicios utilizados por la sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial – Percepción de dividendos por la sociedad holding"**

(Sala Primera)

**COMENTARIO. Legislación española.**

En este asunto se planteó la cuestión de si la intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye o no una actividad económica sujeta a IVA en el sentido del art. 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva, tal co-

mo la prestación de servicios administrativos financieros comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales.

El Tribunal consideró dichos asesoramientos como una actividad sujeta a IVA, en cuanto que independientemente de la participación que la sociedad holding tenga con sus filiales, y si aquélla interviene directa o indirectamente en la gestión de la sociedad de las que ha adquirido sus participaciones ya que, aclara el Tribunal, que la mera adquisición de participaciones no está sujeta a IVA, al no implicar ésta una actividad económica se planteaba la duda de si la sociedad holding podría deducir o no el IVA repercutido por los prestadores de los servicios a la holding, tratándose de gastos generales relacionados con la gestión de las sociedades participadas (v.g.: asesoramientos diversos), entendiendo el Tribunal que sí.

No obstante, como la holding realizaba operaciones sujetas y operaciones exentas, la deducción tendría que ser proporcional al volumen de las operaciones sujetas en aplicación de la prorratea.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante resolución de 6 de enero de 2000, el tribunal administratif de Lille planteó tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 2, 13, parte B, letra d), y 17, apartados 2, letra a), y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, “Sexta Directiva”).

Dichas cuestiones se suscitaron en el litigio entre Cibo Participations SA en lo sucesivo, “Cibo”) y el directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais (Director Regional de Impuestos de Nord-Pas-de-Calais) sobre la cuestión de si, y, en su caso, en qué medida, una sociedad holding puede deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) soportado por los servicios utilizados en relación con la adquisición de acciones de sus filiales.

### **El litigio Principal y las cuestiones prejudiciales**

Cibo es una sociedad holding, propietaria de participaciones relevantes en tres empresas especializadas en el sector de bicicletas. Fue constituida por la sociedad Compagnie d’importation des laines (en lo sucesivo, “CIL”), su accionista mayoritario.

De la resolución de remisión resulta que Cibo impugna ante el tribunal administratif de Lille la reclamación del IVA derivada de la negativa de la administración tributaria a admitir la deducción del IVA que Cibo practicó, respecto al período comprendido entre el 2 de noviembre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, por distintas prestaciones de servicios que le facturaron terceros en relación con la adquisición de acciones de sus filiales. Dichas prestaciones consistían, en particular, en la auditoría de sociedades, la intervención en la

negociación del precio de adquisición de las acciones, la organización de la toma de control de las sociedades y una intervención en materia jurídica y fiscal.

En apoyo de su solicitud de deducción, Cibo alegó que su presidente ocupa también la presidencia de las tres filiales, que la sociedad presta servicios retribuidos a éstas, que CIL pone a su disposición, a cambio de una retribución, personas competentes para que intervengan en sus filiales en el ámbito de la dirección general, administrativa, financiera, comercial y técnica, y que dichos servicios se facturaron a las filiales sobre la base de una cantidad a tanto alzado igual al 0'5% de su volumen de negocios. Cibo sostiene que de esta forma interviene en la gestión de sus filiales y que, en consecuencia, los gastos relacionados con la adquisición de acciones de sus filiales están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA como gastos generales, puesto que corresponden a la actividad general de la sociedad.

Según el órgano jurisdiccional remitente, la administración tributaria francesa contesta que la mayor parte de los ingresos de Cibo derivan de la percepción de dividendos. Además, por una parte Cibo no realiza operaciones comerciales en nombre propio y por otra parte las sociedades del grupo son jurídicamente independientes, mientras que Cibo se limita a realizar, aparte de su función financiera, una actividad de asesoramiento y coordinación de la política del grupo, a cambio de una retribución. Por consiguiente, Cibo no interviene directa ni indirectamente en la gestión de sus filiales. Los gastos efectuados en relación con la adquisición de acciones no se refieren a prestaciones de servicios realizadas a favor de sus filiales, sino que corresponden únicamente a la tenencia de participaciones y a la percepción de dividendos, que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

Suponiendo que, a pesar de lo anterior, se considerase que Cibo interviene en la gestión de sus filiales, la administración tributaria francesa sostiene que los dividendos están relacionados con la actividad económica de la sociedad y, por tanto, forman parte de sus ingresos incluidos en el ámbito de aplicación del IVA, pero que, como están exentos con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, procede calcular una prorrata de deducción.

En tales circunstancias, el tribunal administratif de Lille resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión*

Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente qué criterio debe seguirse para determinar si la intervención de una sociedad holding en la gestión de sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, apartado 17, y 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, apartado 17).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencias *Polysar Investments Netherlands*, apartado 14, y *Floridienne y Berginvest*, apartado 18, antes citadas).

Del apartado 18 de la sentencia *Floridienne y Berginvest*, antes citada, se deriva que dicha intervención en la gestión de las filiales debe considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por una sociedad holding como *Cibo* a sus filiales.

#### *Sobre la tercera cuestión*

Mediante la tercera cuestión, que procede examinar antes que la segunda, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si una sociedad holding puede deducir el IVA soportado sobre los gastos efectuados por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial.

Debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente con los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencias *Midland Bank*, apartado 29, y *Abbey National*, apartado 27, antes citadas).

De dicho principio, así como de la regla según la cual para originar el derecho a la deducción los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, resulta que el derecho a deducir el IVA que haya gravado tales bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención deben haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos (véanse las sentencias *Midland Bank*, apartado 30, y *Abbey National*, apartado 28, antes citadas).

Es necesario señalar que no existe relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el importe del IVA pagado por la sociedad holding sobre los gastos correspondientes a dichos servicios no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de tales operaciones realizadas por dicha sociedad. Esos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan dichos servicios.

En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse las sentencias, BLP Group, apartado 25, Midland Bank, apartado 31, y Abbey National, apartados 35 y 36, antes citadas).

A este respecto, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

#### *Sobre la segunda cuestión*

Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende esencialmente saber si la percepción de dividendos está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal de Justicia ya ha señalado que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA y que, por consiguiente, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción (sentencias Sofitam, apartado 13, y Floridienne y Berginvest, apartado 21, antes citadas).

### 3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

*"1) La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de dicha*

*Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales.*

*2) Los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.*

*3) La percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.”*

#### 4. LA ABOGADA GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA PRIMERA EL 6 DE MARZO DE 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

*“1) En la relación entre una sociedad holding y una sociedad filial, existe “intervención” cuando la sociedad holding, además de ejercer sus derechos como titular de participaciones en la filial, ejerce asimismo para su sociedad filial actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, lo que implica la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.*

*2) La percepción de dividendos distribuidos por una sociedad filial a una sociedad holding queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que los dividendos no constituyen la contraprestación de operaciones de entrega de bienes o de prestaciones de servicios. Por tanto, tampoco pueden estar exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.*

*3) La percepción de dividendos se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y, a falta de una relación directa e inmediata con operaciones gravadas, está excluida la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los gastos relativos a la adquisición de acciones, a no ser que el sujeto pasivo pruebe, mediante elementos objetivos, que dichos gastos forman parte de los elementos constitutivos del coste de una operación con derecho a deducción.”*