

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 3/2010*



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

## SUMARIO

**Carbajo Vasco, Domingo:** Cambio climático y tributos: una reflexión general

**Cordón Ezquerro, Teodoro:** La obligación de documentación en las operaciones vinculadas

**Chico de la Cámara, Pablo:** Novedades fiscales para el año 2010 en tiempos de crisis económica

**Galapero Flores, Rosa:** Naturaleza del recargo previsto en el artículo 61.3 de la LGT. Presentación de liquidación fuera de plazo sin requerimiento previo. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2009

**Martínez Muñoz, Yolanda:** La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho Comunitario después de la STJCE de 26 de enero de 2010

**Piña Garrido, María Dolores:** El gravamen de protección civil de Cataluña y las compañías aéreas: comentarios sobre una reciente polémica

**Puebla Agramunt, Nuria:** Problemas de prejudicialidad penal. Indicios de delito en un impuesto y ejercicio, ¿pueden paralizar los procedimientos de comprobación respecto de otros impuestos nacidos respecto de los mismos hechos, sobre los que no se ha pasado el tanto de culpa?



## CAMBIO CLIMÁTICO Y TRIBUTOS. UNA REFLEXIÓN GENERAL

**Domingo Carbajo Vasco**

Agencia Estatal de Administración Tributaria

### **1. El marco general**

La sociedad del siglo XXI vive inmersa en tres retos estructurales: la ruptura del equilibrio entre el hombre y la Naturaleza, la globalización generalizada de los factores económicos, sociales y culturales y el impacto de la “sociedad del conocimiento”, donde la *inteligencia sustituye al músculo*.

Los tres retos están interrelacionados, apoyándose y reforzándose entre sí y, desgraciadamente, el hombre en general y los españoles, en particular, no hemos sino acumulado retrasos e inercias en los últimos años, a la hora de enfrentarnos a los mismos, debido a factores históricos, políticas equivocadas e inercias culturales.

Todos estos rezagos nos obligan, si queremos que España siga avanzando en su progreso social y económico, mejore su nivel de renta per cápita, contribuya al avance general de la Humanidad y asegure un futuro para las generaciones futuras, a implementar Políticas Públicas enérgicas, prioritarias y adecuadas, que superen estos retos y los aprovechen para que, nuestra Patria, en este siglo XXI, alcance los niveles de modernidad y desarrollo económico que nuestra tradición histórica y nuestra potencialidad como pueblo ameritan, en el contexto de la nueva Europa.

Junto a estos problemas estructurales, un nuevo entorno coyuntural, centrado en la crisis sistémica internacional, ha, por un lado, agudizado la necesidad de dar respuesta a los conflictos anteriores y, por otra parte, ha puesto de manifiesto, por su carácter mundial, que la apariencia de equilibrio socio-económico y el crecimiento sostenido y pretendidamente armónico en el cual se encontraba inmersa la Economía Mundial en los últimos 15 años, eran, sencillamente, transitorios y que, nuevamente, la relación hombre y Naturaleza estaba desequilibrada, en crisis y necesitada de cambios estructurales.

En cualquier caso, el hombre, por su capacidad inventiva, por su imaginación y por su propia perseverancia como especie tiene la urgencia de superar los mencionados retos y resulta evidente que la crisis ha acelerado tal necesidad y puesto de manifiesto que, como diría Homero, *fortuna audaces iuvat*, es decir, que no es el momento de soluciones a medias, de remiendos transitorios, sino de reconsiderar completamente el modelo económico en el cual nos encontramos inmersos.

### **2. Hombre y naturaleza: la ruptura de un equilibrio**

El hombre, a través de la expoliación desahogada de los recursos naturales, de la Biosfera y de los bienes colectivos, de la contaminación generalizada de ríos, mares y tierras y de un uso irracional de los recursos naturales está provocando fenómenos de transformación medioambiental muy graves, *en especial, el cambio climático* y la pérdida de biodiversidad; cuyas consecuencias pueden convertirse en irreversibles, de no adoptarse medidas rápidas, radicales, consensuadas mundialmente y apoyadas en el convencimiento generalizado, social y científico, de que de no introducirse, las consecuencias de este comportamiento irresponsable del hombre: calentamiento global,

pérdida de biodiversidad y otros efectos negativos de la huella antropogénica llevarán, incluso, a la desaparición de los homínidos de la faz de la Tierra, como sucedió en Eras pasadas con los dinosaurios; sólo que en este supuesto: nosotros, los seres humanos, seremos los responsables de nuestra propia extinción.

Ahora bien, debemos ser optimistas para ganar este reto, pues la globalización conlleva que es posible un esfuerzo común de la Humanidad por cambiar estas tendencias y el conocimiento científico y el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones, las conocidas con el acrónimo TIC, nos dotan de medios poderosos para alterar estas circunstancias y operar en un sentido positivo: hacia la responsabilidad ecológica universal<sup>1</sup>.

Por ello, cualquier Política Pública responsable, socialmente consciente, amiga del progreso y favorable al desarrollo, tiene que adoptar medidas para restaurar la relación armónica entre el hombre y la Naturaleza, entre el *logos* y la *physis*; lo que supone, en suma, avanzar por la senda del Desarrollo Sostenible.

*El nuevo modelo económico supone, en suma, un nuevo paradigma cultural.*

No pretendemos en las cortas páginas que siguen construir hasta el detalle ese modelo, aún por perfeccionar y sujeto a disputas y debates, sino coadyuvar a la construcción del mismo, *centrándonos en el papel que pueden jugar en su elaboración los tributos.*

En todo caso, los tributos son instrumentos, herramientas para conseguir el nuevo paradigma; pero no son los únicos útiles de trabajo con los que cuentan las Políticas Públicas para modular los comportamientos humanos a favor de una nueva sociedad y, asimismo, ni son omnipotentes, ni omniscientes.

Los tributos deben integrarse y coordinarse, por lo tanto, con otras actuaciones privadas, de sujetos muy diversos: empresas, instituciones privadas sin fines de lucro, individuos, etc. y públicas.

Conviene también señalar desde el principio que toda actuación tributaria supone efectos *trade off*, por ejemplo, la equidad necesita complejidad y, en consecuencia, debe combinarse con otras intervenciones y, asimismo, sus consecuencias no son siempre predecibles.

### **3. El cambio climático**

En los últimos años se ha extendido el convencimiento de que la Tierra está sufriendo un cambio climático de carácter antropogénico, es decir, creado por la mano del hombre; producido, básicamente, por el efecto de calentamiento global (*greenhouse effect*) que provocan los denominados cinco gases de efecto invernadero<sup>2</sup>, especialmente, el CO<sub>2</sub> y con consecuencias, en general, catastróficas para la Humanidad, al generar un calentamiento medio situado entre el 1 y el 5 por 100 en los próximos cien años, derretir los glaciares, aumentar el nivel del mar, potenciar los huracanes, las sequías, etc<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> En este sentido, se recomienda la lectura de la última edición (en el momento en que redactamos estas líneas) de la revista *The Economist*, 20th March 2010, que dedica al cambio climático diversos artículos. Véase, en especial, "Spin, science and climate change", pág. 11.

<sup>2</sup> Sobre la medición de estos gases y sus dificultades, puede verse el Real Decreto 341/2010, de 19 de marzo, por el que se desarrollan determinadas obligaciones de información para actividades que se incorporan al régimen de comercio de derechos de emisión de efecto invernadero (*Boletín Oficial del Estado* de 23 de marzo).

<sup>3</sup> *Passim*. "The heat is on. A survey of climate change", *The Economist*, September 9<sup>th</sup> 2006.

Este consenso científico (aunque cuenta, asimismo, con un importante elenco de críticos), alentado por los informes del Panel Intergubernamental del Cambio Climático, IPCC en su versión inglesa, establecido por la ONU y, más recientemente, por el llamado Informe Stern, en honor del científico que, por encargo del antiguo primer ministro inglés, Tony Blair, dirigió un Grupo de Trabajo destinado a evaluar la existencia de este fenómeno climático y sus efectos sobre las generaciones futuras y el Planeta Tierra, ha venido acompañado, además, por el desarrollo de nuevos negocios vinculados a la prevención del cambio climático: energías renovables, secuestro de carbono<sup>4</sup>, reciclaje, nuevos combustibles, etc.<sup>5</sup> y por una opinión pública que, impulsada por ONG, informaciones y películas, más o menos catastrofistas, está siendo concienciada respecto a la necesidad de tomar medidas para hacer frente a los efectos del cambio climático.

Aunque existen todavía algunos escépticos (entre los que me encuentro) que cuestionan los verdaderos orígenes (e, incluso, en relación a la existencia) de este cambio climático, así como sus consecuencias intergeneracionales (no existe, por ejemplo, un acuerdo sobre el valor a otorgar a las preferencias de las siguientes generaciones humanas)<sup>6</sup> y en las diferentes zonas de la Tierra; lo cierto es que las instituciones, la sociedad civil y la doctrina científica ha ido conformando un conjunto de instrumentos para enfrentarse al problema.

#### **4. Los instrumentos medioambientales y el cambio climático**

En principio, la doctrina ha echado mano al elenco de instrumentos que, desde el desarrollo de la problemática medioambiental<sup>7</sup>, se han ido dibujando para hacer frente a las deseconomías externas que el daño ecológico provoca; instrumentos que, con independencia de sus clasificaciones y contenido, responden a las dos líneas de pensamiento que se enfrentan a la problemática medioambiental: aquéllos que consideran imprescindible la intervención pública, cuyo sustrato ideológico se remonta a Pigou y aquéllos que entienden como forma sustancial para “resolver” el problema ecológico, internalizar mediante el mercado, la generación de derechos de propiedad (*property rights*) y establecer precios, es decir, los que siguen el modelo Coasiano o de negociación.

*El cambio climático, sin embargo, dispone de algunas características que lo separan ampliamente del clásico problema medioambiental, por ejemplo, la contaminación de una chimenea o los malos olores derivados de un basurero.*

Entre estos rasgos particulares destacamos los siguientes:

- Tratarse de un problema mundial, no de un asunto localizado geográficamente o temporalmente, pues asimismo incide en el bienestar de las generaciones futuras.
- Constituir un problema que, conforme al consenso científico, no puede esperar al futuro para resolverse, sino que requiere de medidas enérgicas y presentes.
- La solución del mismo requiere la cooperación internacional de Estados, organizaciones, colectivos, empresas e individuos; además, esta cooperación ha de efectuarse de manera armónica, para impedir los efectos *spillover*.

<sup>4</sup> “Cross sequestration. Plumbing the depths”, *The Economist*, July 8<sup>th</sup> 2006, pág. 78.

<sup>5</sup> *Passim*. “Clearing up. A special report on business and climate change”, *The Economist*, June 2<sup>nd</sup> 2007.

<sup>6</sup> *Passim* “Shots across the Stern”, *The Economist*, December 16<sup>th</sup> 2006, pág. 84.

<sup>7</sup> Sobre la clasificación y contenido de los instrumentos económicos para la acción medioambiental, puede verse nuestro trabajo: “Reflexiones sobre la imposición medioambiental”, en Valle Muñiz, José Manuel (coord.). *La protección jurídica del Medio Ambiente*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 1997, págs. 165 a 183.

- Se trata, por último, de un problema acumulativo y creciente, en proceso de aceleración.

En estas condiciones, no es de extrañar el intento, organizado por la institución más representativa del Orden Internacional, como es la ONU, de solucionar este asunto mediante una actuación colectiva, el Convenio de Kyoto; desgraciadamente, en su momento, la renuncia a ratificar este Convenio por parte de los Estados Unidos (que, hasta el ejercicio 2008, cuando fueron superados por China, seguía siendo la nación productora de mayores volúmenes de emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera)<sup>8</sup> y Australia (aunque esta nación ha ratificado posteriormente el Convenio) y el hecho de que sólo abarcase a las naciones desarrolladas, excluyendo a potencias como la India y China, han limitado desde el principio su capacidad de resolver el cambio climático.

Es más, mientras que los EEUU han iniciado un cambio en su ideología al respecto del cambio climático, lo cierto es que el relativo fracaso de la reciente Conferencia de Copenhague se ha debido, ahora, al enfrentamiento con las economías emergentes, reacias a “pagar” su parte de contribución al cambio climático.

En todo caso, la Unión Europea (en adelante, UE) ha ratificado el Convenio e impulsado todas las negociaciones internacionales al respecto y del elenco de instrumentos medioambientales que se conocen, desde las actuaciones voluntarias hasta los más coactivos (sanciones y penas), pasando por los denominados “instrumentos económicos de la Política Medioambiental”, ha optado decididamente por la conocida como política de *cap and trade*, es decir, limitar los derechos de emisión de las instalaciones más contaminantes de los cinco gases que producen el efecto invernadero, en especial, el CO<sub>2</sub>; otorgar derechos de emisión a las mismas y, en su caso, permitir el comercio de tales derechos<sup>10</sup>.

Esta actuación, sin embargo, se ha revelado insuficiente y *existe, de manera creciente, el convencimiento de que debe ser reforzada por los tributos*<sup>11</sup> y, lógicamente, por otras

---

<sup>8</sup> Otra cosa es que diferentes causas estén llevando a un cambio en la opinión pública y en algunos políticos norteamericanos, cuyo ejemplo más prominente es el gobernador del Estado de California, hacia una futura ratificación del Protocolo de Kyoto. *Passim*. “Waking up and catching up”, *The Economist*, January 27th 2007, págs. 22 y ss.

<sup>9</sup> En el mismo sentido, puede leerse: “Congreso debates climate change. Full of sound and fury”, *The Economist*, July 14th 2007, págs. 44 y 45.

<sup>10</sup> El comercio de derechos de emisión y los gravámenes sobre las emisiones pueden, en determinadas condiciones económicas, tener efectos equivalentes, *vid.* Buñuel González, Miguel. “Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, Capítulo XI de la obra colectiva: *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Civitas, colecc. Economía y Empresa, Madrid, 2004, págs. 407-417.

<sup>11</sup> Comisión de las Comunidades Europeas. Informe de la Comisión “Progresos realizados hacia los objetivos de Kyoto (con arreglo a la Decisión 280/2004/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a un mecanismo para el seguimiento de las emisiones de gases de efecto invernadero en la Comunidad y para la aplicación del Protocolo de Kyoto)”, COM (2006) 658 final, Bruselas, 27.10.2006 e *Ibidem*. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo “Revisión de la política medioambiental, 2006”; COM (2007) 195 final, Bruselas, 30.4.2007.

En el mismo sentido, Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, relativa a la “Revisión intermedia del Sexto Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente”, COM (2007) 225 final; Bruselas, 30.4.2007.

*medidas, verbigracia*, la expansión de las energías renovables, las cuales deben suponer el 20 por 100 de las fuentes energéticas de la UE para el año 2010<sup>12</sup>.

España, como Estado integrante de la UE y por razones, incluso, de coyuntura política, ha entrado también en el camino de proponer una catarata de medidas contra el cambio climático, incorporando recientemente las disposiciones tributarias, en el marco general de una retórica “Estrategia contra el cambio climático”, donde parecen valer igual herramientas como la de limitar a 24 por 100 la temperatura del aire acondicionado en las oficinas públicas de la Administración General del Estado o la implantación efectiva del “Plan Nacional de Asignación de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero, 2008-2012” (en proceso de revisión), alterado por medio del Real Decreto 1030/2007, de 20 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 1370/2006, de 24 de noviembre, por el que se aprueba el Plan Nacional de Asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, 2008-2012 (*Boletín Oficial del Estado* de 21 de julio)<sup>13</sup>.

*Ahora bien, ¿qué utilidad tienen los tributos para oponerse al cambio climático?*

## **5. Tributos y cambio climático**

En principio, los tributos, como ejemplo paradigmático de instrumentos económicos de la Política Medioambiental, son considerados por la inmensa mayoría de la doctrina, *ceteris paribus*, y por las instituciones de la UE<sup>14</sup>, como el mecanismo más eficiente para enfrentarse a un problema medioambiental y, en consecuencia, han sido propuestos también para la lucha contra el cambio climático.

Sin embargo, se enfrentan, a nuestro entender, a dos grandes grupos de problemas:

- Los propios de cualquier exacción medioambiental<sup>15</sup>.
- Los derivados de las peculiaridades del cambio climático.

En primer lugar, sigue sin estar claro qué se entiende por tributo medioambiental, debiendo rechazar la pretensión de entender por “verde” todo tributo cuya recaudación se destine a Políticas Medioambientales y centrándose esta delimitación en el uso de alguna base imponible, por ejemplo, las emisiones de contaminación, que afecte directamente al Medio Ambiente<sup>16</sup>.

Lo que sucede, en este último caso, es que la delimitación de esta base imponible no siempre es sencilla, genera las disfunciones típicas de todas las bases imposables específicas y puede conducir a su propio agotamiento, pues establecido el gravamen o bien el sujeto pasivo lo computa como un coste más (como una especie de “permiso

<sup>12</sup> Asociación de Productores de Energías Renovables, APPA. *Info APPA*, n.º 24, abril de 2007, págs. 6 a 13.

<sup>13</sup> En el mismo *BOE*, el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kyoto, da un nuevo paso para la aplicación en España de otros instrumentos novedosos, los “mecanismos de flexibilidad”, creados en ese Convenio para luchar contra el cambio climático.

<sup>14</sup> *Passim*. Comisión de las Comunidades Europeas “Libro Verde sobre los instrumentos de mercado para la aplicación de objetivos medioambientales y similares”, COM (2007) 140 final, Bruselas, 28.3.2007.

<sup>15</sup> Herrera, Pedro M. “Fiscalidad ambiental y cambio climático”, FAES, Madrid, *mimeo*, julio de 2007.

<sup>16</sup> *Cfr.* Carbajo Vasco, Domingo. “¿Un nuevo Impuesto Medioambiental: el Impuesto sobre el Daño Ambiental causado por determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* 2/2000, págs. 9 a 13.

para contaminar”, es decir, “pago, luego poluciono”)<sup>17</sup> o bien , al irse reduciendo la propia base imponible, se minora su recaudación y, por lo tanto, sus efectos<sup>18</sup>.

En segundo término, una exacción medioambiental produce, como cualquier impuesto, fenómenos *trade offs* con respecto a otros principios impositivos, en especial, en relación al principio de progresividad.

En tercer término, para tener efectos significativos sobre los comportamientos humanos no basta con un impuesto sobre un producto o actividad económica en particular, sino que se necesita una auténtica “reforma fiscal verde”, lo cual supone una decisión excesivamente radical y un cambio tan significativo del sistema tributario que los procesos de transición serían complicados, además, de generar importantes incertidumbres sobre su impacto en la actividad económica.

Por si esto fuera poco, la cosa se complica en España por la distribución del poder financiero entre el Estado Central y las CCAA, habiendo sido algunas de éstas: Galicia, Castilla-La Mancha y Extremadura, precisamente, las que ha introducido exacciones dirigidas específicamente, con mayor o peor fortuna, a gravar emisiones de ciertos gases contaminantes, en especial, de CO<sub>2</sub>.

En cualquier caso, la reciente reforma del modelo de financiación autonómica puede abrir la veda para generalizar este tipo de gravámenes ecológicos en todas las CCAA<sup>19</sup>.

En realidad, *la propia naturaleza universal del cambio climático exigiría un tributo de carácter mundial, pero todos somos conscientes de la inexistencia de una Autoridad Tributaria Internacional con poder y competencias para implantarlo y gestionarlo*, aunque sí existan algunas propuestas teóricas al respecto, específicamente, un recargo sobre los billetes de avión destinado a adquirir certificados de contaminación; de esta forma, la lucha contra el cambio climático mediante medidas tributarias se reduce, en sus propuestas más radicales, o a pretender un gravamen general sobre la energía que discrimine a favor de las energías alternativas, en línea de la antigua propuesta de la UE sobre el impuesto energía-CO<sub>2</sub> o en aplicar, como *proxy*, exacciones sobre productos u explotaciones económicas cuyo impacto sea muy negativo en el Medio Ambiente.

Al final, se retorna a, por un lado, sujetar a los automóviles (en las distintas vertientes, en las cuales el vehículo es objeto de imposición: compra, matriculación, uso, tenencia, transmisión, etc.) de manera diferenciada, conforme a su impacto en materia ambiental, gravando más los coches que más contribuyen al efecto invernadero (de gran cilindrada, de combustibles clásicos, todo terrenos, etc.) e introduciendo incentivos a favor de automóviles más limpios, ecológicamente hablando, por ejemplo, los que incorporan biocombustibles a sus depósitos y, por otra parte, lo que se busca, a lo sumo, es gravar de manera más acusada los combustibles procedentes del petróleo: gasolina, gasoil, queroseno, etc., pues su combustión afecta directamente a los niveles de CO<sub>2</sub>.

Claro está que el precitado aumento de la carga tributaria, vía impuestos sobre consumos específicos o Impuestos Especiales, de acuerdo con la terminología española<sup>20</sup>, se enfrenta a la resistencia de los transportistas, al fuerte impacto que, de

<sup>17</sup> Que es lo que sucede, por ejemplo, con nuestro nefasto “canon de vertidos” en las Leyes de Aguas y Costas.

<sup>18</sup> Cfr. Alarcón García, Gloria. “La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marinas en España”, *Crónica Tributaria*, n.º 136/2008, págs. 9 a 27.

<sup>19</sup> Cfr. Blanco García, Álvaro Jesús del. “La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, n.º 1/2010, págs. 13 a 16.

<sup>20</sup> *Passim*. Fernández Orte, Jaime. “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *Crónica Tributaria*, n.º 132/2009, págs. 93 a 119.



acompañarse de una subida de la materia prima (petróleo), tendría en la inflación y a una previsible resistencia social, dada la dependencia que el ciudadano medio tiene respecto de su coche y el carácter de icono de la modernidad que todavía disfruta en la sociedad española.

En suma, creemos que la capacidad de las naciones, individualmente hablando, para enfrentarse al problema del cambio climático (si éste, como parece, se evalúa como una prioridad de las Políticas Públicas) mediante impuestos es limitada.

Lo cual, no quiere decir, aunque solamente sea para hacer frente a problemas medioambientales clásicos, que no se deba aplicar consideraciones ecológicas en el diseño e implantación de los tributos.



## LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS<sup>1</sup>

**Teodoro Cordón Ezquerro**

Agencia Estatal de Administración Tributaria

El artículo 16, apartado 3, del TRLIS, en la nueva redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, para la Prevención del Fraude, introduce por primera vez en nuestro ordenamiento tributario, en los términos que reglamentariamente se determine, la obligación de documentar la valoración realizada a valor de mercado en las operaciones vinculadas y de mantener dicha documentación a disposición de la Administración. Ahora bien, esta novedad hay que entenderla enmarcada dentro de unos parámetros internacionales, como así se reconoce explícitamente en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 en los siguientes términos:

“El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las *Directrices* de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre Precios de Transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración Tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

El correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a estos efectos. Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. Para ello, el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimientos desproporcionados.”

Como vemos, el legislador nacional intenta seguir los criterios de la OCDE y de la UE, como también hace el RD 1793/2008, de 3 de noviembre (*BOE* de 18 de noviembre), por el que se desarrolla la obligación de documentar, cuando en la justificación de su preámbulo señala que:

“Se distinguen dos tipos de obligaciones de documentación: la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y la relativa al propio obligado tributario. Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la

<sup>1</sup> El presente trabajo está basado en el capítulo 9 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.

Al tratarse de una documentación armonizada y parcialmente centralizada, para los contribuyentes constituye una garantía de simplificación de sus obligaciones formales en relación con sus actividades transfronterizas. En la medida en que otros Estados miembros adopten disposiciones análogas, se evitará la exigencia de distintas obligaciones documentales por cada una de las Administraciones implicadas.”

Además, hay que tener en cuenta que la obtención de información genera un coste para quien debe elaborarla, por lo que es necesario que exista un equilibrio entre el coste en que incurre el sujeto pasivo en su preparación y la utilidad que genera para el usuario de la misma, la Administración Tributaria, como así se recoge tanto en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, como en el preámbulo del RD 1793/2008 en estos términos:

“En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración Tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios.

Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido.”

Esta exigencia de proporcionalidad trata de resolverla el RD 1793/2008, en el artículo 20 mediante la exoneración de determinadas obligaciones de documentación teniendo en cuenta las características de los sujetos pasivos y la existencia de un riesgo fiscal reducido.

Por tanto, la obligación de documentación no es un fin en sí mismo, sino el medio a través del cual acreditar que el valor de mercado declarado es el que habrían convenido partes independientes. Por ello, la documentación es un medio de prueba fundamental para acreditar que el valor declarado es el que habrían convenido partes independientes.

Además, no hay que olvidar que detrás de esta obligación de documentar las operaciones vinculadas, en el artículo 16, apartado 10, del TRLIS se crea un tipo infractor específico vinculado a dicha obligación y sobre la adecuación del valor declarado con respecto al que se obtiene de la documentación aportada, con un régimen sancionador específico y objetivo.

Atendiendo a su expresa referencia en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, la correcta interpretación de los deberes de documentación se debe realizar a la luz de los trabajos de la OCDE y del Foro Europeo de Precios de Transferencia sobre esta materia.

Así, el capítulo V de las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias* de la OCDE, se dedica a la documentación, con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias de forma equitativa para todas las partes, la conocida como regla de proporcionalidad y a la que se refiere también el artículo 3 de la Ley General Tributaria (LGT).

El citado capítulo V, por una parte, propone a las Administraciones Tributarias unos criterios generales a la hora de establecer normas y/o procedimientos acerca de la documentación que han de solicitar a los contribuyentes en el marco de una investigación sobre precios de transferencia y, por otra, ofrece orientación para ayudar a los contribuyentes para identificar la documentación que resulta más útil para demostrar que sus operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia y, así, resolver cuestiones sobre precios de transferencia y facilitar las comprobaciones tributarias. La OCDE considera la documentación una obligación instrumental y la conecta con los problemas derivados de la prueba de la valoración de los precios de transferencia, de acuerdo con el principio de plena competencia. En este sentido, considera que las obligaciones en materia de documentación sobre precios de transferencia se verán condicionadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en cada Estado. Estas reflexiones sobre la documentación contenidas en las *Directrices* no pretenden establecer más obligaciones a cargo de los contribuyentes que las impuestas por las normas internas. Por todo ello, las *Directrices* consideran que lo más importante es, con independencia de la obligación formal de quien soporte la carga de la prueba en la legislación interna, que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente hagan un esfuerzo de *buena fe* para demostrar que sus valoraciones de precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Además la OCDE fija unos criterios a seguir sobre procedimientos y normas de elaboración de la documentación.

Por otra parte, el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia tiene su origen en la propuesta realizada por la Comisión en su Comunicación de 23 de octubre de 2001 “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria”.

Su objetivo consiste en proponer soluciones pragmáticas para conseguir una aplicación más uniforme de las normativas sobre precios de transferencia de los Estados miembros de la UE y, muy especialmente, conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición derivada de los ajustes en materia de precios de transferencia mediante el procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje de 1990.

La Resolución del Consejo de 27 de junio de 2006 aprueba con este fin un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigible a las empresas asociadas en la UE.

El Foro Europeo abordó el examen de la documentación con un doble objetivo: por un lado, garantizar a las Administraciones Tributarias una documentación adecuada para poder efectivamente ejercer sus funciones de comprobación y, por otra, limitar los costes de cumplimiento para las empresas.

El ámbito de la propuesta no se refiere toda la información que puede solicitarse a un sujeto pasivo en el curso de una comprobación tributaria, que es exclusiva competencia de la Administración Tributaria que lleva a cabo la comprobación, y que puede abarcar cuanta información adicional se requiera en el curso de dicha comprobación. La propuesta sólo incluye aquella información que se suele o puede pedir a un sujeto pasivo, ya sea con ocasión de un requerimiento o al inicio de una comprobación, con la finalidad de evaluar, a la vista de estos documentos, su grado de riesgo fiscal.

Por otra parte, el Foro Europeo ha considerado que esta propuesta ofrece al sujeto pasivo mayores garantías y reduce los costes de preparación de la documentación puesto que el formato e incluso los documentos pueden ser muy similares en los distintos países de la UE.

El Anexo del Código de Conducta fija los contenidos específicos de documentación. La DPT UE armonizada y coherente de un grupo de empresas multinacionales consta de dos partes principales:

- a) Un conjunto de documentos con información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la UE (*masterfile*).
- b) Varios conjuntos de documentos armonizados, cada uno de los cuales contiene información relativa a un único país (documentación específica de cada país).

Por otra parte, la DPT UE abarca todas las entidades del grupo establecidas en la UE, incluidas las transacciones controladas entre empresas establecidas en terceros países y entidades del grupo establecidas en la UE, siendo voluntaria su aceptación.

El *masterfile* debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas multinacionales y de su método de fijación de los precios de transferencia pertinente y accesible para todos los Estados miembros de la UE interesados.

Por su parte, la *documentación específica* de cada país complementa el *masterfile*. Ambas partes constituyen, en conjunto, el expediente de documentación para el Estado miembro de que se trate.

En el ámbito interno el citado RD 1793/2008, da nueva redacción al capítulo V del RIS, desarrollando en su sección 3.<sup>a</sup> “Las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas” en los artículos 18 a 20.

El artículo 18 del RIS al regular con carácter general las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas le da el siguiente contenido:

- a) *Finalidad*: permitir a la Administración comprobar que el valor declarado en la operación vinculada se ajusta a lo previsto en el artículo 16 del TRLIS.
- b) *Fecha de elaboración*: una vez realizada la operación vinculada, por lo que no se establece una fecha específica de elaboración de la documentación acreditativa de la misma.
- c) *Fecha de declaración*: el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, dentro del período voluntario de declaración, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por la Orden del Ministro de Economía y Hacienda.
- d) *Fecha de puesta a disposición y aportación*: la documentación deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación y deberá aportarse a requerimiento de la misma, cualquiera que sea el procedimiento en el que se solicite. Por tanto, cuando el ejercicio fiscal sea igual al año natural, solo se tendrá obligación de tenerla a disposición a partir del 25 de julio de 2010.
- e) *Documentación adicional*: junto a las obligaciones de documentación de los artículos 19 y 20 del RIS, la Administración Tributaria puede solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con la LGT y en línea con lo señalado por el Código de Conducta de la Unión Europea. De esta forma, por una parte, podemos hablar de un paquete de información obligatorio con un contenido regulado reglamentariamente, para dar seguridad jurídica desde el punto de vista sancionador y, por otra, de un paquete adicional, a criterio de la Administración,

quién en cada caso valorará en el ámbito de sus competencias la necesidad de dicha información adicional.

- f) *Criterio de elaboración*: la documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones, siguiendo el criterio de las *Directrices* de la OCDE y el Código de Conducta, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la LIS.

Nada dice la norma sobre el idioma en el que se debe elaborar y presentar, de tal forma que podemos entender que es válido en cualquier idioma que haya tenido una relación directa con la operación, sin perjuicio de que la Administración pueda exigir una traducción jurada.

- g) *Concepto de grupo sobre el que hay que elaborar la información*: el concepto de grupo fiscal es el definido en el artículo 16, apartado 3, del TRLIS, y que no siempre tiene que coincidir con el concepto de grupo contable. A estos efectos de documentación se entiende también como grupo el constituido por una entidad residente en España y sus establecimientos permanentes en el extranjero, y los establecimientos permanentes en España de una entidad no residente.
- h) *Quién debe preparar y conservar la documentación de todo el grupo*: cuando se trate de un grupo de los definidos en el artículo 16, apartado 3, del TRLIS, si la entidad dominante es residente podrá optar por elaborarla y conservarla; si la entidad dominante no es residente deberá designar a una entidad residente del grupo para conservar la documentación, luego su elaboración corresponde al obligado tributario o como convengan. Esta configuración puede plantear en determinados supuestos una situación de inseguridad jurídica para el obligado tributario en relación con el tipo infractor y el régimen sancionador.
- i) *Quién debe aportar la documentación del grupo*: la documentación establecida en el artículo 19 del RIS debe ser aportada de forma veraz y completa, exclusivamente, por el obligado tributario a requerimiento de la Administración Tributaria y en plazo.
- j) *Si el obligado tributario no pertenece a ningún grupo*: la obligación de preparar, conservar y aportar le corresponden en exclusiva a él y sólo sobre él, en los términos en los que se regula en el artículo 20 del RIS.
- k) *Uso de documentación elaborada para otras finalidades*: el paquete de documentación fiscal puede elaborarse totalmente *ex-novo* o bien proceder de otra documentación previa, como puede ser la Memoria a que se refiere el Plan General de Contabilidad dentro de las cuentas anuales, en concreto la contenida en el número 23 “Operaciones con partes vinculadas”.
- l) *Exclusión de la obligación de documentación*: no será exigible tanto para el obligado tributario como para el grupo en las siguientes operaciones vinculadas:
1. Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII del TRLIS.
  2. A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las Uniones Temporales de Empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones

Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

3. Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

- m) *Fecha de entrada en vigor*: la Disposición Adicional Séptima de la Ley 36/2006 establece que la obligación de documentación será exigible a los tres meses siguientes de la entrada en vigor de la norma reglamentaria que desarrolle dichas obligaciones, es decir, teniendo en cuenta que el RD 1793/2008 se publica en el BOE el 18 de noviembre, y lo dispuesto en su Disposición Transitoria Tercera, las nuevas obligaciones de documentación serán exigibles para las operaciones vinculadas que se realicen a partir del 19 de febrero de 2009, según criterio de devengo contable. El criterio administrativo (DGT V1567-09) señala que todas las operaciones que se realicen a partir del 19 de febrero de 2009 sean puntuales, continuadas o de tracto sucesivo, deberán documentarse. Por ello, cuando el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural, la documentación obligatoria deberá estar disponible a partir del 25 de julio, pasados los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, el 31 de diciembre en este caso.

En relación con todas las operaciones realizadas desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el 1 de diciembre de 2006, y el 18 de febrero de 2009, pues sí que existía obligación de valorar a valor de mercado, creemos que la documentación acreditativa del valor de mercado declarado no tiene un formato específico como el establecido en los artículos 19 y 20 del RIS, desde su entrada en vigor; pero, de acuerdo con la remisión que hace la exposición de motivos de la Ley 36/2006 a las *Directrices* de la OCDE y al Código de conducta de la UE, se puede pensar que hay que documentar, como justificación del análisis de comparabilidad realizado y del método de valoración elegido, pero sin que se pueda aplicar el régimen sancionador del artículo 16, apartado 10, del TRLIS. Siendo esa documentación un medio de prueba más, en los términos a los que se refiere el artículo 105 de la LGT, que, podríamos considerar dentro de un análisis de comparabilidad general, basado en la metodología de las *Directrices* de la OCDE, pues como ya hemos comentado anteriormente en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, la aplicación de las operaciones vinculadas debe interpretarse en base a dichas *Directrices*.

El nuevo artículo 19 del RIS, regula la documentación del grupo que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración, siempre que el mismo pertenezca a un grupo tributario. De esta regulación queremos destacar las siguientes características:

- a) *Periodo al que se refiere la documentación del grupo*: las obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo.
- b) *Plazo de validez*: cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores porque se sigan realizando las mismas operaciones con condiciones idénticas no será necesario elaborar nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones necesarias.
- c) *Grupos excluidos de la documentación*: no existirá obligación de aportar documentación del grupo por el obligado tributario cuando el grupo cumpla los



requisitos del artículo 108 del TRLIS para ser considerado empresa de reducida dimensión.

d) *Contenido de la documentación:*

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
2. Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
3. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
4. Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.
5. Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
6. Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
7. Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
8. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
9. La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

De este listado podemos ver que la documentación a aportar es fundamentalmente descriptiva, de carácter general, por lo que a veces puede ser de difícil concreción.

Para cada entidad la documentación del grupo puede ser distinta según la naturaleza de las operaciones realizadas y de sus condiciones.

El nuevo artículo 20 del RIS, regula la documentación específica que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración, pertenezca o no a un grupo tributario. De esta regulación queremos destacar las siguientes características:

- a) *Periodo al que se refiere la documentación:* las obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier entidad, pertenezca o no a un grupo.
- b) *Plazo de validez de la documentación:* cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, porque se sigan realizando las mismas operaciones con condiciones idénticas, no será necesario elaborar nueva documentación, sin perjuicio de que

deban efectuarse las adaptaciones necesarias. Ambos requisitos, referidos al periodo y plazo, obviamente, son idénticos a los que hemos visto anteriormente para el grupo.

*c) Contenido de la documentación:*

1. Obligación general de documentación.

Todo obligado tributario que realice una operación vinculada según el artículo 20, apartado 1, del RIS debe elaborar la documentación específica de acuerdo con los criterios que vamos a analizar a continuación, excepto que se encuentre en alguno de los supuestos de excepción de esa obligación general, como consecuencia de la modulación ya comentada a que se refiere el preámbulo del RD 1793/2008 y que se concreta en el apartado 3 del artículo 20 del RIS como veremos más adelante.

Esta obligación documental se concreta en los siguientes contenidos:

*a)* Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

*b)* Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16, apartado 2, del RIS.

*c)* Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

*d)* Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 del RIS.

*e)* Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

2. Obligaciones reducidas de documentación

De acuerdo con el artículo 20, apartado 3, del RIS, las obligaciones documentales previstas con carácter general no serán exigibles en su totalidad, cuando una de las partes que intervenga en la operación sea:

- Una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la LIS.
- O una persona física.
- Y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

En consecuencia, según el artículo 20, apartado 3, del RIS esta documentación es la siguiente:

a) Cuando se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

Sólo las previstas en las letras a), b), c) y d) del artículo 20, apartado 1, del RIS

b) Cuando la operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

Las previstas en las letras a) y e) del artículo 20, apartado 1, del RIS, así como las magnitudes, porcentajes, *ratios*, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

c) En los supuestos de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

Las previstas en las letras a), c) y e) del artículo 20, apartado 1, del RIS.

d) Cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación lo previsto en el artículo 16, apartado 6 del RIS.

La prevista en la letra a) del artículo 20, apartado 1, del RIS, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 6 del RIS.

e) En los restantes casos.

Las previstas en las letras a) y e) del artículo 20, apartado 1, del RIS, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

Es decir, todas las operaciones soportan unas obligaciones de documentación reducidas, en función de las características subjetivas de las partes o del tipo de operaciones.

En el siguiente Cuadro podemos ver la documentación reducida del obligado tributario, de acuerdo con el artículo 20, apartado 3, del RIS.

**DOCUMENTACIÓN OBLIGADO TRIBUTARIO (Art. 20 RIS)**

Características Tipo Documentación general (art. 20.1.RIS)	DOCUMENTACIÓN REDUCIDA (ART 20.3 RIS)					
	P. Física en E. O. con control 25% entidad [art. 20.3 a)]	Transmisión de negocios o valores no cotizados [art. 20.3.b)]	Transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles [art. 20.3.c)]	Servicios profesionales socios a sociedades profesionales [art. 20.3.d)]	Resto casos	R. S.
a) Nombre, apellidos, razón social, NIF del OT y de los que realizan OV y descripción detallada, naturaleza, características e importes	sí	sí	sí	sí	sí	Dato: La información de cada persona o entidad
b) Análisis de comparabilidad	sí	—	—	—	—	CD
c) Explicación y justificación método de valoración elegido y valor o intervalo de valores derivado	sí	—	sí	—	sí <sup>(1)</sup>	CD
d) Criterio reparto de gastos por prestación de servicios y acuerdo reparto de costes	—	—	—	—	—	CD
e) Cualquier otra información relevante utilizada y pactos parasociales	sí	sí	sí	—	sí	CD
[Art. 20. 3.b) RIS] Ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores	—	sí	—	—	—	CD
[art. 20.3.c) RIS] Justificación cumplimiento requisitos art. 16.6 RIS por profesionales socios	—	—	—	sí	—	
Régimen sancionador (R. S.)		CD		CD	CD	

OT: Obligado tributario; OV: operación vinculada; EO estimación objetiva; CD: conjunto de datos. (1): Solo identificación del método de valoración elegido y el intervalo de valores derivado.

Finalmente, el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, (BOE de 13 de abril), de Medidas para el Impulso de la Recuperación Económica y el Empleo, dentro del capítulo III de Medidas de Apoyo a las PYMES, en su artículo 14 introduce una medida orientada a la simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a favor de dichas empresas para lo que modifica el artículo 16, apartado 2 del TRLIS en los siguientes términos:

“2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.”

A su vez, en la Disposición Adicional Única se prevé que en un plazo de tres meses se adapte las obligaciones de documentación a la jurisprudencia comunitaria y el Derecho comparado en los siguientes términos:

“Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley, tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.”



**NOVEDADES FISCALES PARA EL AÑO 2010  
EN TIEMPOS DE CRISIS ECONÓMICA**

**Pablo Chico de la Cámara**

Universidad Rey Juan Carlos  
Instituto de Estudios Fiscales

Albert Einstein señaló en una ocasión que “es en la crisis donde aflora lo mejor de cada uno”. Esto explica tal vez que el legislador tributario haya introducido para este nuevo año 2010 un nuevo aluvión normativo que va a afectar a la mayor parte de nuestras figuras impositivas de carácter estatal con objeto esperamos todos de que se alcance el tan ansiado crecimiento económico que nos permita salir de la crisis.

A efectos de un estudio sistemático de las distintas disposiciones que han innovado nuestro ordenamiento tributario repasaremos de forma sintética dichas medidas a través de un criterio ordenado por bloques temáticos de materias impositivas.

**1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

1.1. Subida en la tributación de las rentas de ahorro (Art. 69 Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 –en adelante LPGE–)

A partir del 1 de enero de 2010 los beneficios obtenidos con ocasión de la transmisión onerosa o gratuita de bienes inmuebles, acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva tributarán al 19 por 100 hasta 6.000 euros, y por encima de dicho importe al 21 por 100 frente al 18 por 100 existente para aquellas transmisiones realizadas en el período impositivo de 2009. Asimismo, dichos tipos de gravamen se aplican también sobre los rendimientos del capital mobiliario (*v.gr.* pago de dividendos así como del cobro de intereses por depósitos bancarios), y para las rentas derivadas de determinados productos de seguros.

BASE LIQUIDABLE	TIPO DE GRAVAMEN
Hasta 6.000 euros	19 por 100
➤ 6.000 eur	21 por 100

El efecto de la subida en el tipo de gravamen de las rentas del ahorro ha llevado también a un incremento en el tipo de retención e ingresos a cuenta que es del 19 por 100 a partir del 1 de enero de 2010 en relación con los premios por participación en juegos, concursos y rifas; el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos afectos a una actividad económica; la propiedad intelectual, industrial, prestación de asistencia técnica y arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, negocios o minas; y la cesión de derechos de imagen cuando no se aplique el porcentaje del 24 por 100.

1.2. Incentivos al empleo (Arts. 65 y 72 LPGE)

Por un lado, los contribuyentes que realicen actividades económicas (empresariales o profesionales) podrán reducir durante los años 2009, 2010 y 2011 un 20 por 100 el rendimiento neto de las mismas, siempre que concurren los dos siguientes requisitos:

- La cifra de negocio no supere los 5.000.000 de euros.
- Tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, y se haya mantenido por encima de la plantilla media de 2008.

Dicha reducción no puede superar el 50 por 100 del importe de las retribuciones satisfechas en el año a todos los empleados (art. 72 LPGE).

Por otro lado, el límite exento de las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único se eleva de 12.020 a 15.500 euros (art. 65 LPGE).

### 1.3. Incentivos a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual (Arts. DA 45.<sup>a</sup> LPGE y DT 5.<sup>a</sup> LPGE)

Los incentivos a la adquisición de vivienda habitual se mantienen durante el año 2010 (DA 45.<sup>a</sup> LPGE). No obstante, con la aprobación de la futura Ley de Economía Sostenible (cuyo objeto principal reside en la racionalización y eficiencia del gasto público y privado), se eliminará la deducción actual del IRPF por adquisición de vivienda habitual para aquellos contribuyentes con bases imponibles del IRPF superiores a 24.107 € que adquieran a partir del 1 de enero de 2011 una vivienda habitual.

Por consiguiente, para aquellos contribuyentes que hayan adquirido una vivienda habitual antes del 1 de enero de 2011 el régimen actual de deducciones se mantiene en su integridad:

- Si se adquirió el inmueble antes del 20 de enero de 2006, se aplica una deducción del 25 por 100 durante los dos primeros años sobre el importe de 4.507.19 euros (a partir del tercero la deducción es del 20 por 100) y sobre el resto un 15 por 100 hasta el límite de 9.015 euros (D.T.<sup>a</sup> 5.<sup>a</sup> LPGE).
- Si se adquirió el inmueble a partir del 20 de enero de 2006, la deducción aplicable es única del 15 por 100 hasta el límite de 9.015 euros de base de aportación anual.

Por su parte, el artículo 1.º del Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce una DA 29.<sup>a</sup> en la LIRPF con el fin de incorporar una nueva deducción de forma transitoria por obras de mejora en la vivienda habitual realizadas desde el 14 de abril hasta el 31 de diciembre de 2012, con un límite anual de 4.000 euros por contribuyente y un máximo total de 12.000 euros por vivienda durante los períodos impositivos en que proceda aplicar la deducción. Así las cosas, aquellos contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 33.007 euros podrán aplicar el 10 por 100 de la deducción sobre la base máxima anual de 4.000 euros, reduciéndose progresivamente a medida que aumente la base imponible hasta un máximo de 53.007,20 euros.

Por otro lado, en este año 2010 se modificará el reglamento del IRPF al objeto de ampliar el concepto de “rehabilitación de viviendas” de forma similar a la reforma prevista también para el IVA tal como anuncia la DA.2.<sup>a</sup> de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

### 1.4. Supresión de la deducción de los 400 euros (Arts. 70 y 71 LPGE)

Se suprime la deducción de hasta 400 euros anuales por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas para bases imponibles superiores a 12.000 euros (art. 70 LPGE), y se adapta la normativa del importe de los pagos a cuenta, como consecuencia de la modificación en la deducción de los 400 euros (art. 71 LPGE).

Por su parte, los artículos 1.º, 4.º y 5.º del RD. 2004/2009, de 23 de diciembre, introducen nuevas reglas para permitir determinar el importe de las retenciones en los rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados a empresarios y profesionales, una vez eliminada de forma parcial la deducción de los 400 euros.



1.5. Actualización de los coeficientes correctores del valor de adquisición de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas (Art. 64 LPGE)

Se actualizan (como cada año) los coeficientes correctores del valor de adquisición de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas (art. 64 LPGE).

1.6. No aplicación del régimen opcional del artículo 93 LIRPF para contribuyentes con rentas superiores a 600.000 euros (DF 13.<sup>a</sup> LPGE)

Se condiciona la aplicación del régimen preferencial del artículo 93 LIRPF (conocido informalmente como de “impatriados” (ó “Ley Beckham”) y por el que se da la opción de tributar a un tipo fijo del 24 por 100 en lugar del tipo general de la tarifa que puede llegar a ser del 43 por 100) a que el contribuyente no perciba rendimientos superiores a 600.000 euros. Este régimen se aplica únicamente a aquellos trabajadores por cuenta ajena (*v.gr.* altos ejecutivos y deportistas) que trasladen su residencia a España a partir del 1 de enero de 2010. Por consiguiente, no afecta a aquellos contribuyentes que percibiendo en el año 2010 más de 6.000.000 euros se hubieran trasladado a nuestro país con anterioridad a esta fecha (nueva DT 17.<sup>a</sup> Ley 35/2006, del IRPF).

1.7. Ampliación del ámbito de la exención a los despidos por ERES (DA. 13.<sup>a</sup> Ley 27/2009)

La DA 13.<sup>a</sup> de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas, ha ampliado el ámbito de aplicación de la exención regulada en el artículo 7.e) LIRPF con el fin de declarar también exentas las indemnizaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo. La DT 3.<sup>a</sup> de la Ley 27/2009, reconoce los efectos tributarios señalados a aquellas indemnizaciones que hayan sido percibidas a partir del 8 de marzo de 2009.

1.8. Reducción del 5 por 100 del rendimiento neto determinado por signos externos, índices y módulos (Orden EHA 99/2010, de 28 de enero)

Las DA 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> de la Orden EHA 99/2010, de 28 de enero, por el que se determina el módulo establece para los años 2009 y 2010 (respectivamente) una reducción del 5 por 100 del rendimiento neto para todas las actividades económicas (incluidas las agrícolas, ganaderas y forestales).

Además, se eleva del 40 al 60 por 100 el coeficiente reductor del personal asalariado menor de diecinueve años y que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o de formación.

Nótese que aquellos empresarios acogidos a los “módulos” tributan en base a una estimación objetiva a tanto alzado o “a forfait” en función del rendimiento medio del sector. Por consiguiente, estas dos medidas pretenden cumplir con las reivindicaciones de las asociaciones de empresarios que reclamaban una bajada de la presión fiscal de los módulos por cuanto la crisis económica había reducido de forma considerable el volumen de negocio de todas las actividades económicas. Se trata en nuestra opinión, de una reducción ciertamente “tímida” en comparación con la disminución real del volumen de negocio que ha experimentado todo el sector empresarial en nuestro país como consecuencia de la crisis económica.

1.9. Elevación de hasta el 50 por 100 la cesión a las Comunidades Autónomas de la recaudación del Impuesto (Art. 12 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre)

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía eleva el porcentaje de cesión del Impuesto del 33 al 50 por 100 (art. 8.e).

Además dicha Ley habilita a las Comunidades Autónomas a incrementar o disminuir un 10 por 100 las cuantías del mínimo personal y familiar del Impuesto (art. 46.1.a).

1.10. Calificación como renta del ahorro la derivada de fondos propios cuando concurren ciertos requisitos

La DF 7.<sup>a</sup> de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, establece una nueva redacción al artículo 46.a) LIRPF, al objeto de establecer unas reglas generales para los prestamos derivados de operaciones vinculadas al objeto de calificar dichos ingresos como renta del ahorro en lugar de quedar sometidos al tipo general de la tarifa. Así las cosas, con efectos desde el 1 de enero de 2009, formarán parte de la base general los rendimientos correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. La solución que ha adoptado el legislador tiene analogía con la que se establece en la regla de subcapitalización regulada en el art. 20.1 TR. LIS. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes/entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por 100.

1.11. Extensión de la exención por la obtención de premios de loterías, apuestas y sorteos a otros organizados por entidades públicas o privadas establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea (art. 6.º de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por el que se trasponen determinadas Directivas y se modifica la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes)

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, ha introducido en el actual artículo 7.m) LIRPF un segundo inciso extendiendo la exención por los premios de loterías, apuestas y sorteos a otros premios análogos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los existentes en nuestro país.

La incorporación de este nuevo inciso constituye la respuesta legislativa a la condena a España por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia reciente de 6 de octubre de 2009 (Asunto C-153/08).

1.12. Exención de las cantidades satisfechas por las empresas para el transporte colectivo de sus trabajadores (Art. 17 RDL. 6/2010)

El artículo 17 Real Decreto Ley 6/2010, de 13 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce una letra h) al apartado 2 del artículo 42 LIRPF, con el fin de declarar una exención por un importe máximo de 1.500 euros anuales en concepto de retribución en especie para los trabajadores que perciban cantidades satisfechas por la empresa para favorecer el transporte colectivo desde la residencia del empleado hasta su centro de trabajo.

## **2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

2.1. Elevación del tipo de gravamen de las rentas del ahorro (Art. 73.2 LPGE)

Se modifica el artículo 25.f) LIRNR elevando los tipos de gravamen de las rentas del ahorro (es decir, dividendos, intereses y ganancias de patrimonio derivados de transmisiones de elementos patrimoniales) al 19 por 100 (Art. 73.2.º LPGE).

2.2. Matización respecto a la exención de rentas obtenidas como consecuencia de arrendamiento de aeronaves (Art. 4.1 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que

transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria)

El artículo 4.1 introduce un segundo inciso al apartado g) del artículo 14.1 de la LIRNR matizando que la exención se aplicará en todo caso cuando el grado de utilización de una aeronave en trayectos internacionales represente más del 50 por 100 del total de vuelos realizados por dicha compañía.

2.3. Exención para dividendos y participaciones en beneficios de fuente española percibidos por determinadas instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones domiciliados en la Unión Europea (Art. 4.2 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria)

En particular, el artículo 4.2 de la reciente Ley 2/2010, añade los apartados K) y l) al artículo 14.1 con el fin de establecer una exención de los dividendos obtenidos por fondos de pensiones residentes en otro Estado miembros o por el establecimiento permanente de fondos de pensiones situados en otro Estado de la Unión Europea obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente.

La modificación normativa señalada constituye la respuesta del legislador español a dos procedimientos por infracción del Derecho Comunitario incoados por la Comisión Europea contra España por apreciarse que la tributación de los dividendos de fuente española percibidos por determinados fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva radicados en la Unión Europea resulta más gravosa en relación con la tributación soportada por los fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva españoles. Se trata en consecuencia de una discriminación por lesionar la libre prestación de servicios así como la libertad de establecimiento, y trae origen en la doctrina ya sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencias entre otras, *Amurta* (C-379/05), *Aberdeen Property Fininvest* (C-303/07) y *Denkavit* (C-170/05). En esta línea, ya se había pronunciado también la Dirección General de Seguros en Resolución 4940/2009, de 20 de noviembre.

2.4. Cuantificación de la renta neta por los no residentes sin establecimiento permanente (Art. 4.3 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria)

Asimismo el artículo 4.3 de la Ley da una nueva redacción al actual artículo 24.6 LIRNR al objeto de permitir deducir a los contribuyentes sin establecimiento permanente aquellos gastos que acrediten estar directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Con buen criterio, el legislador español adapta la normativa española a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las Sentencias *Gerritse* (C-234/01), *Conijn* (C-346/04), *Scorpio* (C-290/04) y *Centro Equestre da Leziria il Grande* (C-345/04).

### **3. Impuesto sobre Sociedades**

3.1. Reducción del tipo de gravamen para PYMES (Art. 77 LPGE)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 las entidades con una cifra de negocios neta inferior a 5 millones de euros y una plantilla inferior a 25 empleados tributarán a la siguiente escala de gravamen:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
0 – 120.202,41	20 por 100
120.202,41 – en adelante	25 por 100

En todo caso, la aplicación de la citada escala está condicionada a que durante los 12 meses anteriores y posteriores al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad.

Esta reducción de la presión fiscal para las PYMES pretende competir con la introducida por el Gobierno portugués el año pasado para favorecer la localización de empresas en el territorio luso, y que afecta de forma considerable a los intereses recaudatorios de la AEAT española en cuanto que algunas sociedades residentes en España podrían estar tentadas a localizarse en territorio portugués y desde este Estado realizar operaciones comerciales en nuestro país con un fin exclusivamente fiscal. En particular, nótese que el Gobierno vecino ha introducido un tipo de gravamen reducido para las sociedades residentes en Portugal cuyo beneficio obtenido no supere los 12.500 euros, aplicándose la alícuota del 25 por 100 a partir de los 12.500 euros<sup>1</sup>.

Con este mismo objeto de atracción de empresas, el legislador francés del Impuesto sobre Sociedades también ha fijado para aquellas sociedades residentes en territorio galo que tengan un volumen de negocio hasta 7.630.000 euros un tipo de gravamen reducido del 15 por 100; aplicándose el 34,43 por 100 por el exceso<sup>2</sup>.

### 3.2. Elevación del tipo de retención (Art. 76 LPGE)

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta general se eleva del 18 al 19 por 100.

### 3.3. Actualización de los coeficientes correctores (Art. 74 LPGE)

Se han actualizado como cada año los coeficientes correctores sobre el valor de adquisición de los inmuebles que se transmitan durante el año 2010.

### 3.4. Régimen de tributación de las SOCIMI (Ley 11/2009, de 26 de octubre)

La Ley 11/2009, de 26 de octubre, crea un régimen preferencial en el Impuesto sobre Sociedades para las denominadas SOCIMI (*REIT –Real State Investment Trust–* en la terminología anglosajona), es decir, sociedades anónimas cuyo objeto social es la inversión directa o indirecta en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para destinarlos al alquiler. El atractivo de este régimen reside en su tributación exclusiva en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo fijo desde el año 2010 del 19 por 100 –hasta el año 2009 del 18 por 100– (quedando exentos en consecuencia los dividendos repartidos a los socios en sede de las personas físicas) en lugar del tipo general del Impuesto y

<sup>1</sup> La tarifa del Impuesto sobre Sociedades portugués se desglosa de la siguiente forma:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
0- 12.500 euros	12,5 por 100
A partir de 12.500 euros	25 por 100

<sup>2</sup> La tarifa del Impuesto sobre Sociedades francés para las PYMES (sociedades con un volumen de negocio hasta 7.630.000 euros se desglosa de la siguiente forma:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
0- 38.120 euros	15 por 100
A partir de 38.120 euros	34,43 por 100

siempre que se cumplan determinados requisitos. En especial, que su activo al menos en un 80 por 100, esté constituido por inmuebles urbanos destinados al arrendamiento y adquiridos en plena propiedad o por participaciones en sociedades que cumplan los mismos requisitos de inversión y distribución de resultados, españolas o extranjeras, coticen o no en mercados organizados. Igualmente, las principales fuentes de rentas de estas entidades deben proceder del mercado inmobiliario, ya sea del alquiler, de la posterior venta de inmueble tras un período mínimo de alquiler o de las rentas procedentes de la participación de entidades de similares características.

No obstante, el devengo del impuesto se realizará de manera proporcional a la distribución de dividendos que realice la sociedad. Los dividendos percibidos por los socios estarán exentos salvo que el perceptor sea una persona jurídica sometida al Impuesto sobre Sociedades o un establecimiento permanente de una entidad extranjera, en cuyo caso se establece una deducción en la cuota íntegra, de manera que estas rentas tributen al tipo de gravamen del socio. Sin embargo, el resto de rentas no quedan gravadas mientras no sean objeto de distribución a los socios.

Entendemos que el interés de este régimen tributario resulta por ahora limitado mientras no se produzca un resurgimiento del sector inmobiliario, por lo que en este momento coyuntural el destinatario final de esta medida podría estar dirigido a aquellas promotoras con un importante stock de activos inmobiliarios con una difícil salida por venta, o en aquellas entidades financieras que se hayan visto obligadas a embargar inmuebles urbanos como consecuencia del impago de créditos hipotecarios de sus clientes.

3.5. Anuncio de modificación del artículo 12.5 TR. LIS relativo a la amortización del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (DA.1ª Ley 2/2010, de 1 de marzo, por el que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la LIRNR para adaptarla a la normativa comunitaria)

Tras la denuncia a España por la Comisión Europea por entender que el artículo 12.5 TR. LIS constituye una ayuda de Estado prohibida se anuncia por el legislador español la próxima modificación de este precepto al objeto de adecuarlo al Derecho Comunitario. Se trata de un “efecto anuncio” para aquellas entidades que se sigan practicando este incentivo fiscal al objeto de avisarlas de que una posible condena a España por este asunto llevará consigo la devolución de la ayuda por la aplicación de este incentivo fiscal en concepto de amortización del fondo de comercio.

3.6. Ampliación del plazo para la amortización libre a los años 2011 y 2012 (Art. 6 RDL. 6/2010)

El artículo 6 RDL. 6/2010, de 13 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, modifica la DA 11.ª TR. LIS, ampliando el plazo de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012.

#### **4. Impuesto sobre el Valor Añadido**

4.1. Elevación del tipo de gravamen (art. 79 LPGE)

Desde el 1 de julio de 2010 se eleva el tipo de gravamen general del 16 por 100 al 18 por 100 así como el tipo reducido que se incrementa del 7 al 8 por 100. El tipo superreducido del 4 por 100 se mantiene inalterable.

Este cambio normativo fomentará con total seguridad la adquisición de determinados bienes de consumo (vehículos, paquetes vacacionales), así como de inversión (viviendas) para operaciones formalizadas con anterioridad al 1 de julio de este año.

4.2. Incremento del porcentaje de compensación para agricultores, ganaderos y pescadores (art. 79 LPGE)

Se incrementa el porcentaje de compensación a tanto alzado que perciben los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

4.3. Plazo para rectificar declaraciones en supuestos de impagos (DF 3.ª Ley 11/2009, de 26 de octubre)

La Disposición Final 3.ª en su apartado 1.º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, de SOCIMI, modifica el artículo 80.4 LIVA con el fin de situar el plazo para los impagos en un año al objeto de efectuar la rectificación en las operaciones a plazos. Se trata de una regla especial, en cuanto que no computa dicho plazo desde el devengo, como sucede con carácter general, sino desde el vencimiento del plazo o plazos impagos.

4.4. Reducción del tipo de gravamen para arrendamientos con opción de compra (DF 3ª.4. Ley 11/2009, de 26 de octubre)

La Disposición Final 3.ª en su apartado 4.º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, de SOCIMI, reduce el tipo de gravamen al 7 por 100 (a partir del 1 de julio de 2010 será del 8 por 100) para los arrendamientos con opción de compra de inmuebles destinados a vivienda; y al tipo de gravamen del 4 por 100 para los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente de protección oficial de régimen especial o de promoción pública. Resulta exigible para cuotas arrendaticias de fechas posteriores al 28 de octubre de 2009.

4.5. Elevación de hasta el 50 por 100 la cesión a las Comunidades Autónomas de la recaudación del Impuesto (Art. 13 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre)

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía eleva el porcentaje de cesión del Impuesto del 35 al 50 por 100 (art. 8.e). Por otro lado, nótese que el porcentaje de cesión de los Impuestos especiales también se ha elevado del 40 por 100 actual al 58 por 100 (arts. 14-17 Ley 22/2009).

4.6. Transposición de Directivas en la esfera del Impuesto sobre el Valor Añadido (Art. 1.º de la Ley 2/2010, de 1 de marzo)

Se introducen importantes modificaciones en el IVA al objeto de incorporar al Derecho interno diversas Directivas promulgadas en esta esfera. En particular, las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, respecto al lugar de la prestación de servicios, la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero, por la que se establecen disposiciones relativas a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado perteneciente a la Unión Europea; así como la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre, con el fin de combatir el fraude fiscal en el ámbito de las operaciones intracomunitarias.

En conclusión se producen modificaciones en la Ley del Impuesto en relación con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, en relación con las reglas del devengo, así como del procedimiento de devolución a sujetos no establecidos.

4.7. Ampliación del concepto de rehabilitación estructural y reducción del tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares (art. 2º RDL 6/2010)

El art. 2.º del Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ha realizado ciertas modificaciones a la Ley del

IVA para impulsar la actividad de rehabilitación de viviendas. En esta línea, se amplía el límite máximo del valor de los materiales a aportar al 33 por 100 de la base imponible en lugar del 20 por 100 (art. 8.1º.Dos LIVA). Por otro lado, se introduce un nuevo apartado B) al artículo 20.22º LIVA con el fin de ampliar el ámbito material de aplicación del concepto de rehabilitación estructural de edificaciones, y obras afines. Por último, se reduce de forma temporal para obras realizadas del 14 de abril de 2010 al 31 de diciembre de 2012 el tipo reducido del IVA del 7 por 100 (a partir del 1 de julio de 2010 al 8 por 100) para todo tipo de obras de mejora y renovación de viviendas. Hasta la entrada en vigor del RDL. 6/2010, este régimen sólo se aplicaba a obras de albañilería, a partir del 14 de abril de 2010 se beneficiarán del tipo reducido del IVA cualquier ejecución de una obra de reparación y renovación de una vivienda (v.gr. servicios de fontanería, carpintería, instalaciones y montajes, electricidad o pintura) siempre que se cumplan ciertos requisitos: que el destinatario sea persona física o comunidad de bienes, que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas obras de renovación o reparación; y que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución, o en su caso, que el coste no exceda del 33 por 100 de la base imponible de la operación (art. 91.Cuatro LIVA).

4.8. Reducción al tipo super reducido del 4 por 100 los servicios de dependencia (Art. 15 RDL. 6/2010)

El artículo 15 del RDL. 6/2010, de 13 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, modifica el apartado Dos.2 del artículo 91 LIVA con el fin de aplicar el tipo super reducido del 4 por 100 a los servicios de dependencia (v.gr. servicios de teleasistencia o de ayuda en domicilio).

4.9. Simplificación de los requisitos para recuperar el IVA en supuestos de créditos incobrables (Art. 7 y DT. 1.ª RDL. 6/2010)

El artículo 7 RDL. 6/2010, de 13 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, modifica los apartados 4.º y 5.º del artículo 80 LIVA, con objeto de simplificar los requisitos para recuperar el IVA en los supuestos de créditos incobrables. Así las cosas, en los supuestos en que el titular del derecho de crédito sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones del año anterior no hubiera excedido de 6.010.121,04€ se reducirá el plazo de modificación de la base imponible de un año a seis meses. Además, se permite la rectificación cuando se haya realizado un requerimiento notarial al deudor.

## **5. Otras modificaciones tributarias**

Se actualizan para el año 2010 las tarifas correspondientes a las transmisiones y rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios (art. 80 LPGE).

Se actualizan los valores catastrales de naturaleza rústica y urbana mediante la aplicación del coeficiente 1.01 (art. 78 LPGE).

Se actualizan con carácter general al 1.01 por 100, los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal (art. 81 LPGE).

Se determinan las actividades consideradas prioritarias de mecenazgo (DA 39ª LPGE).

Se determinan nuevas obligaciones tributarias formales para las entidades financieras y obligados tributarios (RD. 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario). En particular, los obligados

tributarios que perciban en metálico cantidades superiores a 6.000 euros, pero con posterioridad a la declaración anual de operaciones con terceros tendrán la obligación de informar dicha imputación (Artículo 4.º.5.º RD. 1/2010). Se establece un límite de 6.000 euros para la declaración informativa de los préstamos o créditos y de movimientos efectivos concedidos por las entidades de crédito (art. 4.º.6.º RD. 1/2010). Por último, las entidades crediticias deberán informar de las cantidades que entreguen o reciban que sean superiores a 3.000 euros, y en caso de los empresarios y profesionales, cuando las operaciones de gestión de cobro sean a través de tarjeta de crédito o débito (art. 4.º.7.º RD. 1/2010).

Desde la esfera de las Comunidades Autónomas cabe señalar por un lado, la ampliación del ámbito competencial de las Comunidades Autónomas regulado en el artículo 6.3 LOFCA al permitir que éstas puedan establecer tributos cuyos hechos imponibles (que no “objetos imponibles” como señalaba la anterior legislación) no estén gravados por las Corporaciones Locales (Artículo Unico de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas).

Además, se atribuye competencia revisora a las Comunidades Autónomas para el ejercicio soberano de una potestad revisora en relación con los tributos cedidos (nuevos artículos 228 y 229 LGT a través de la nueva redacción dada por la DF. 3ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con el Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias).

#### **6. Tipo de interés legal y de demora para el año 2010 (DA 18.ª LPGE)**

Se establece para el año 2010 el tipo de interés legal en el 4 por 100, y el interés de demora en el 5 por 100.

#### **7. Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM)**

Se corrigen en los siguientes importes para el año 2010 las cuantías relativas al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), parámetro que se toma en cuenta por ejemplo a efectos de aplicar beneficios fiscales en la renta percibida en el IRPF por los arrendadores de inmuebles:

- 17,75 euros/día; 532,51 euros/mes; y 6.390,13 euros/año.

En aquellos supuestos en los que la referencia al SMI haya sido sustituida por la del IPREM, la cuantía del indicador será de 7.455,14 euros cuando las normas se refieran al SMI en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias, cuya cuantía, en este caso, será de 6.390,13 euros.

#### **8. Normativa en proceso de tramitación**

Está pendiente de aprobación en estos próximos meses:

- El Convenio entre el Reino de España y la República de Kazajstán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y firmado en Astana el 2 de julio de 2009. El día 12 de febrero de 2010 se aprobó por el Senado.
- El Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Abuja el 23 de junio de 2009. El día 12 de febrero de 2010 se aprobó por el Senado.



- Modificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmada el Acta adicional en Madrid el 22 de junio de 2000 y aprobado por el Consejo de Ministros de 29 de enero de 2010.
- Acuerdo para el intercambio de información en materia fiscal entre el Reino de España y el Principado de Andorra, firmado en Madrid el día 14 de enero de 2010.
- Modificación futura al artículo 7 (beneficios empresariales) del Modelo de Convenio OCDE.

## **9. Doctrina en materia tributaria del Tribunal Constitucional en el año 2009**

A modo de síntesis podemos sintetizar la doctrina del Tribunal Constitucional en estos bloques temáticos:

- Imputación de un delito contra la Hacienda Pública y relación con las garantías de inmediación y contradicción (STC 46/2009, de 23 de febrero), con la prescripción en el que lo relevante no es la denuncia sino la interposición del acto procesal del órgano judicial (STC.147/2009, de 15 de junio); o en relación con la tutela judicial efectiva (STC. 206/2009, de 23 de noviembre).
- Procedimientos de revisión y ausencia de alegaciones en la vía económico-administrativa (SSTC 36/2009, de 9 de febrero; 60/2009, y 61/2009, de 9 de marzo).
- Aplicación retroactiva de un régimen tributario sancionador más favorable (STC. 63/2009, de 9 de marzo) versus inconstitucionalidad por la aplicación retroactiva de las tarifas portuarias (STC. 161/2009, de 29 de junio).
- Tasa sobre el juego y devolución de ingresos indebidos por la declaración de inconstitucionalidad del Alto Tribunal (STC. 105/2009, de 4 de mayo).
- Exención en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en una expropiación forzosa y su relación con el principio de capacidad económica: (STC. 115/2009, de 18 de mayo).

\*\*\*

El filósofo francés Jean de la Bruyère señaló en una ocasión que “siempre existe un camino para llegar y mil para alejarse”. Todos esperamos, confiamos y deseamos que el legislador tributario con estas medidas introducidas en nuestro ordenamiento jurídico haya tomado el sendero correcto que nos lleve sin más dilación por el camino de la recuperación económica.



**NATURALEZA DEL RECARGO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 61.3 LGT.  
PRESENTACIÓN DE LIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO SIN  
REQUERIMIENTO PREVIO. COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA  
AUDIENCIA NACIONAL DE 22 DE OCTUBRE DE 2009**

**Rosa Galapero Flores**  
Universidad de Extremadura

**1. Antecedentes que dan lugar a la Sentencia**

Son antecedentes de interés para la solución del caso los siguientes:

1. Como consecuencia de la fusión por absorción de dos compañías de seguro, debiendo la sociedad que absorbe efectuar declaración por impuesto sobre sociedades de la absorbida por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de julio de 1999, liquidación que debía presentarse dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo de la entidad absorbida (esto es, con anterioridad al 25 de febrero de 2000).
2. Antes del vencimiento del indicado plazo no se había aprobado la Orden Ministerial reguladora de la forma de presentación de las liquidaciones correspondientes al año 1999. Por eso, la actora procedió el 24 de febrero de 2000 a presentar declaración con el modelo correspondiente al ejercicio de 1998, a cuyo efecto se dirigió a una entidad colaboradora con la finalidad de efectuar la entrega de la liquidación y el correspondiente ingreso por cuota tributaria, que ascendía a 293.414.197 pesetas.
3. El ingreso citado no pudo ser efectuado al ser sistemáticamente rechazada la transacción, ya que no se reconocía el modelo relativo al ejercicio de 1998. Así lo acredita la certificación del representante de la entidad colaboradora de fecha 10 de noviembre de 2003, aportada por la parte actora como documento núm. 5 de su demanda.
4. Con fecha 25 de febrero de 2000 (dentro aún del plazo de declaración), la actora dirige escrito –por correo certificado con acuse de recibo– a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, exponiendo la imposibilidad de efectuar el ingreso, aportando copia de la declaración (realizada en el "modelo" previsto para el ejercicio 1998, en el que se había hecho constar que la liquidación correspondía al año 1999) e indicando que "el ingreso de la cuota del ejercicio 99 antes mencionado se realizará en cuanto se aprueben los correspondientes modelos de este ejercicio".
5. La Orden Ministerial que estableció los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1999 se aprobó finalmente el 22 de marzo de 2000, publicándose en el Boletín Oficial del Estado del 28 de marzo de dicho año.
6. Con fecha 3 de mayo de 2000, la actora presentó en el Registro de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de Barcelona nuevo escrito en el que –tras insistir en lo que ya adujo en la comunicación anterior– ponía de manifiesto que los impresos correspondientes al impuesto sobre sociedades del ejercicio 1999 (modelo 220) no estaban disponibles en ninguna de las oficinas de la Agencia Tributaria,

reiterando su voluntad de cumplir con sus obligaciones fiscales y manifestando que quedaba a la espera "de que sea posible adquirir los impresos (...) salvo que esa Unidad de la Agencia Tributaria indique otra fórmula de realizar el ingreso pendiente".

7. El 30 de mayo de 2000, una vez que la actora "consiguió" –en las dependencias de la Agencia Tributaria– los impresos oficiales correspondientes al ejercicio 1999, procedió a cumplimentar el modelo de liquidación y a realizar la transferencia de la cuota tributaria resultante de la misma en favor del Tesoro Público.

8. El 30 de marzo de 2001 el Inspector Jefe de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas dirigió escrito a la interesada en el que le comunicaba que se había constatado la presentación fuera de plazo de la declaración, indicándole que disponía de un plazo de diez días para alegar lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de exigirle un recargo del 5 por 100 de la cuota tributaria por haberse retrasado en menos de tres meses en efectuar dicha presentación.

9. Las resoluciones recurridas imponen al contribuyente el recargo previsto en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), negando toda virtualidad exoneratoria del mismo tanto a los expresados intentos de presentación de la declaración, como a la falta de disponibilidad -no discutida- de impresos oficiales para efectuarla con anterioridad a la fecha en la que el actor presentó su declaración-liquidación.

## **2. Estudio de la naturaleza del recargo previsto en el artículo 61.3 LGT. Presentación de liquidación fuera de plazo sin requerimiento previo**

Como por todos es sabido, se puede producir el pago de la deuda tributaria en el período de tiempo que existe entre el plazo voluntario y el período ejecutivo, se denomina plazo extemporáneo de pago de la deuda tributaria.

Podemos definir este plazo como el que media entre la finalización del período voluntario, considerado éste como el plazo establecido en las normas para el ingreso de la deuda tributaria, y anterior al inicio de las actuaciones de la Administración para hacer efectiva la deuda tributaria en el período ejecutivo.

Este tipo de recargo tiene su origen en la deuda tributaria que se ingresa a través de declaración-liquidación o autoliquidación una vez transcurrido el plazo para hacerla efectiva en período voluntario, pero con anterioridad a la intervención de la administración. También en este tipo de recargo, originado en los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo, ha habido mucha confusión por parte de las leyes que han integrado nuestro sistema tributario<sup>1</sup>.

El artículo 27 de la LGT regula los Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo señalando que este tipo de recargos son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

<sup>1</sup> Véase en este sentido, Ballarín Espuña, M.: *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 22 a 24; págs. 49 a 201 donde se realiza un exhaustivo y documentado estudio sobre la evolución normativa de este tipo de ingresos.

En cuanto al plazo dentro del cual se presenta la autoliquidación o declaración, si ésta se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente. El cálculo del recargo se realizará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

En caso de que los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

Es condición imprescindible que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

Previamente a desarrollar los distintos aspectos que reúnen este tipo de recargos, hemos de poner de relieve que la novedad más importante del precepto es determinar qué se entiende por requerimiento previo: “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.

La LGT 58/2003 introduce en este precepto una novedad de tipo formal, porque el resto de la regulación de este recargo es similar al que establecía la LGT (1963), que consiste en la necesidad de que las autoliquidaciones extemporáneas deban identificar expresamente el período impositivo de liquidación y contener únicamente los datos de ese período, de esta forma se pretende evitar, como ha señalado Junoy Pintos<sup>2</sup>, que: “en declaraciones posteriores se regularice ocultando a la Administración la información necesaria para que pueda comprobar y liquidar los recargos que procedan.

En el caso de incumplir estos requisitos no se aplicarán los recargos y dicha conducta será constitutiva de infracción tributaria leve, de acuerdo con lo establecido en el artículo 187 de la LGT”.

En el artículo se regulan los ingresos tributarios que se hacen efectivos por el contribuyente fuera del período voluntario, pero que se realizan sin requerimiento

<sup>2</sup> En la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria comentada* (Dir.: Gómez Moureló), La Ley, Madrid, 2004, pág. 135.

administrativo previo. La propia LGT establece que se considera requerimiento previo “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, inspección, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.

Se extraen los siguientes rasgos que caracterizan el recargo por declaración extemporánea<sup>3</sup>:

En las liquidaciones relativas a declaraciones extemporáneas no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario de la liquidación que se practique, con el fin de no computar el tiempo que transcurre hasta que la Administración dicta la correspondiente liquidación.

Estos recargos son compatibles con los recargos e intereses del período ejecutivo cuando no se haya efectuado el ingreso al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea y no hayan presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación.

En el caso de declaración extemporánea una vez transcurridos doce meses desde el plazo de presentación, los intereses de demora se exigirán desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo para su presentación.

Como estamos ante un supuesto de cumplimiento de la obligación tributaria –el pago de la deuda tributaria– sin actuación de la Administración, no se imponen sanciones ni intereses sino que para incentivar el cumplimiento voluntario, aunque fuera de plazo, se imponen una serie de recargos en función del tiempo que diste entre el ingreso realizado y el momento en que se tendría que haber realizado dentro del plazo. Se trata por tanto de un aspecto que afecta al procedimiento de recaudación, porque la deuda tributaria se recauda en un momento que no es el período voluntario; pero el recargo que se impone no tiene carácter sancionador por cuanto no ha habido actuación administrativa previa a ese pago; no se ha iniciado el procedimiento ejecutivo y es un ingreso que realiza el obligado de forma voluntaria pero tardía, por todo ello, es por lo que como hemos señalado se impone un recargo. Este recargo puede ser calificado como una cuantía que se impone al contribuyente con carácter indemnizatorio, y así lo ha entendido López Martínez<sup>4</sup>, cuyas palabras suscribimos: “(...) la obligación (tributaria) viene configurada como aquel vínculo jurídico de carácter patrimonial que nace de la relación jurídica en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado, ante cuyo incumplimiento la reacción del ordenamiento jurídico es de tipo indemnizatorio”. La razón de este carácter indemnizatorio la podemos encontrar en el hecho de que el pago a tiempo de una obligación es un elemento esencial en la relación entre el deudor y el acreedor, y la relación jurídica tributaria donde tiene su nacimiento la obligación tributaria es una obligación tributaria entre la Hacienda Pública que es la parte acreedora y el obligado tributario que es la parte que ocupa la posición deudora. Ahora bien, siguiendo las reflexiones que realiza Ballarín España<sup>5</sup>, la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y no una obligación que haya nacido de un acuerdo voluntario de las partes, y así “el carácter *ex lege* de las obligaciones tributarias determina que éstas cuenten con un régimen fijado en la propia ley positiva que establece la obligación; lo que implica, entre otras cosas, que el tiempo en que el pago debe efectuarse tampoco se

<sup>3</sup> Véase Junoy Pintos en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria comentada*, ob. cit., pág. 135.

<sup>4</sup> *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria. Un análisis de su ubicación en el seno de la deuda tributaria*, Madrid, Civitas, 1994, pág. 180.

<sup>5</sup> *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, ob. cit., pág. 29.

deje al arbitrio de los deudores y de la Administración, viniendo, en todo caso, determinado por las normas”.

Esta posibilidad que se ofrece al obligado tributario de poder hacer efectiva su deuda una vez transcurrido el período voluntario pero antes del procedimiento ejecutivo y hacer frente al carácter sancionador del mismo, tiene su origen en la existencia de las autoliquidaciones.

El asunto que más discusión presenta en relación con los recargos es su naturaleza, esto es, si tienen carácter indemnizatorio, o, si se trata de una sanción.

La Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de noviembre de 2003 (JUR 2003/25687) sobre la naturaleza del recargo por declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo se ha pronunciado de la siguiente forma, en su *Fundamento Jurídico Tercero*: “Sobre la naturaleza del recargo por declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, ya se ha pronunciado esta Sala y sección en numerosas sentencias, entre otras la más reciente de 23 de julio de 2002 (rec. 86-2000), en la que decíamos: «En efecto, tales cuestiones han sido ya resueltas por el Tribunal Constitucional en la sentencia, del Pleno, n.º 164/1995, de 13 de noviembre (BOE de 14-12-1995) ratificando el propio intérprete supremo de la Constitución la doctrina contenida en dicha sentencia en otras dos sentencias, también del Pleno, n.ºs. 198/1995, de 21 de diciembre (BOE de 24-1-1996) y en la n.º 44/1996, de 14 de marzo (BOE de 17-4-1996) en las que, en síntesis, niega el Tribunal Constitucional carácter y naturaleza sancionatorios al art. 61.2 de la Ley General Tributaria *porque carece de la finalidad represiva, retribuida o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988, y ello con independencia de que el recargo que consagra el art. 61.2 LGT pueda tener una finalidad disuasoria del pago tributario impuntual pues aquella no es suficiente para tornar en sancionatoria la naturaleza del susodicho recargo. En consecuencia, si,... la caracterización como sanción de una medida despliega su trascendencia al exigir la concurrencia de las garantías anudadas al procedimiento sancionador, es claro que descartada aquella naturaleza resulta inoperante la exigencia de las mencionadas garantías, dado que en paridad el devengo del recargo que contempla el art. 61.2 LGT al no ser considerado como imposición de una sanción no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado. Asimismo han de rechazarse las denunciadas vulneraciones de los arts. 14 y 31.1 CE,... porque,... es lo cierto... la no conculcación por el art. 61.2 LGT de los mencionados principios constitucionales. Ni el de igualdad, en su doble vertiente de igualdad entre los propios contribuyentes que realizan sus pagos tributarios de modo extemporáneo, e igualdad entre el contribuyente y la Hacienda Pública..., aún en la proyección que el mencionado principio adquiere en relación con el de capacidad económica ese art. 31.1 CE..., ni tampoco el de justicia tributaria..., pueden estimarse vulnerados por la exigencia del recargo que plasma el precepto cuestionado, atendida la naturaleza y finalidad del mismo (de la STC 198/1995 desestimatoria de diversas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en relación precisamente con el art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la disposición adicional trigésima primera de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, en cuanto establece que la cuantía de los intereses de demora por los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria)»”.*

En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional de nuevo, en sentencia 276/2000, respondiendo a varias cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto al art. 61.2 de la Ley General Tributaria, declarando el alto Tribunal: *En definitiva, el recargo del 50 por 100 de la*

*deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción.*

Estableciendo la misma Sentencia del Tribunal Constitucional: “Así, pues, teniendo las reseñadas sentencias el valor de cosa juzgada, de acuerdo, con el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, las cuales además, según el propio precepto, "vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el boletín Oficial del Estado" precedente resulta, aplicando al caso la doctrina de tales sentencias, procede desestimar el presente recurso con la paralela confirmación del Acuerdo del TEAC impugnado por su conformidad a Derecho.

2. La única cuestión que suscita la actora es la referida a la alegada inconstitucionalidad del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en los términos declarados por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 16 de noviembre de 2000

Sin embargo, no es el sentido propugnado por la actora el que debe darse al art. 61.2 de la Ley General Tributaria que en las sucesivas versiones o redacciones que le han sido dadas por el legislador ha venido suponiendo siempre un porcentaje mínimo de la deuda tributaria, fuera cual fuese el tiempo de demora, de acuerdo con el art. 58.2. b) de la Ley General Tributaria, daba lugar a una cuantía inferior. Y, sin embargo, ese sentido del precepto no confiere al recargo en cuestión naturaleza sancionadora, contrariamente a lo que en la demanda se sostiene, por lo que no puede entenderse afectado por el art. 25 de la Constitución ni tampoco cabe atribuir a su aplicación concreta por la Administración Tributaria las pretendidas vulneraciones de los arts. 14 y 31 de la Constitución.”

Por tanto, las opciones de calificación de la naturaleza jurídica de este tipo de recargos son, por un lado, que tengan una naturaleza resarcitoria y de estímulo al cumplimiento; y por otro lado, que se trate de una institución con carácter punitivo, posturas que han sido sustentadas por el Tribunal Constitucional<sup>6</sup>.

Para concluir respecto a la naturaleza de este recargo, somos de la opinión de Pérez Royo<sup>7</sup>, quien señala: “lo que como medida subrogatoria ordena el art. 61.2 LGT es sencillamente la imposición de una sanción en su grado mínimo cuando la infracción se traduce en un retraso en el pago superior a tres meses”, en definitiva esta figura añade, se podría configurar como «una multa pecuniaria por el retraso en el pago». Y en este sentido, se manifestó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 20 de junio de 1995 y Sentencia 25/1996 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que elaboró una argumentación sobre la aplicación de la norma sancionadora más favorable<sup>8</sup>.

Frente a la tesis del carácter sancionador está quienes sostienen que se trata de una medida indemnizatoria al igual que los intereses de demora<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Véase Gorospe Oviedo, J.I.: “La inconstitucionalidad de los recargos del art. 61.2 LGT y sus consecuencias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 22/2000. (BIB 2000/2049).

<sup>7</sup> *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, Madrid 1994, pág. 223.

<sup>8</sup> Comentarios a esta Sentencia Montesinos Oltra, S.: “La eficacia temporal del régimen de las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo”, *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 1996, Aranzadi, págs. 1603 y ss.

<sup>9</sup> Entre los defensores del carácter indemnizatorio de los intereses de demora *vid.* entre otros: Casado Ollero, G.; Falcón y Tella, R.; Lozano Serrano, C.; y Simón Acosta, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, 2.ª edición, 1990, pág. 545. González Sánchez, M.: “El interés de demora en materia tributaria”,



La finalidad de este recargo ofrecer una vía al obligado tributario que ha dejado de presentar en plazo una autoliquidación o declaración tributaria a la que esta obligado. Evitando de esta forma que la Administración tras su intervención liquide la deuda junto con los intereses de demora y la imposición de la sanción. La forma de evitar la intervención de la Administración es presentando la declaración aunque ya fuera de plazo, pero sujetándose al pago del recargo, evitando así el devengo del interés de demora y la sanción. Se estimula de esta forma el cumplimiento de la obligación tributaria.

Hemos de señalar que la intención del legislador es alejar la naturaleza de este recargo del carácter sancionador.

El apartado 4 del artículo 27 establece la obligación para el obligado tributario de identificar expresamente en las autoliquidaciones extemporáneas el período impositivo de liquidación al que se refieren y todos los datos relativos al período. Esta norma se complementa con lo dispuesto en el art. 191.6 de la misma Ley, en virtud del cual «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (siempre que no haya habido requerimiento administrativo previo, en cuyo caso la infracción podría ser grave o muy grave).

Al respecto Baena Aguilar<sup>10</sup> señala que: “El legislador tributario viene así a mediar en una antigua polémica, a saber: la de si a las regularizaciones voluntarias «informales» (es decir, aquellas que se producen sin identificar la obligación vencida que se está regularizando con la presente autoliquidación) sólo se les puede exigir la reparación del perjuicio financiero que indudablemente se ha causado a la Hacienda Pública (intereses de demora), o si por el contrario son encuadrables, bien en las conductas merecedoras de los recargos por ingreso extemporáneo (antiguo art. 61.3 LGT), bien en las merecedoras de sanción. La nueva Ley, como puede comprobarse, ha optado por esta última posibilidad (la más severa), si bien advirtiendo que la infracción cometida en este caso siempre tendrá la consideración de leve. Obviamente, dado su carácter sancionador, en caso de no resultar más favorables al obligado tributario, la normas contenidas en los arts. 27.4 y 191.6 de la nueva LGT sólo podrán aplicarse a hechos cometidos a partir de su entrada en vigor (1 de julio de 2004).” Señalando más adelante que: El problema es que, con la nueva LGT, la sancionabilidad de este tipo de conductas corre el riesgo de parecer automática, lo que rotundamente no compartimos. Indebidamente aplicada, la nueva disposición entraña el riesgo de convertir en sancionable prácticamente cualquier error de imputación temporal, lo que no resulta jurídicamente admisible (las resoluciones judiciales al respecto son numerosas: valga

---

*Crónica Tributaria*, n.º 55, 1985, pág. 114. El mismo autor en igual sentido: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T.I. Ed. Edersa, 1982, pág. 490. Pont Mestres, M.: “El problema del interés de demora en el marco Tributario. Estado actual de la cuestión”, *Gaceta Fiscal*, n.º 46, julio 1987, pág. 156. Morillo Méndez, A. “La Morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, T. 11, 1985, pág. 310.

Por contra, como defensores de un carácter sancionador en los intereses de demora puede consultarse: Collado Yurrita, M.A.: “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria”, *REDF*, n.º 56, 1987, págs. 497 y ss. Conde y Conde, M.: “El Decreto-ley 27 noviembre 1974 y el interés de demora”, *Crónica Tributaria*, n.º 13, 1975, pág. 41, este autor señala que el interés de demora en los expedientes por infracciones de omisión o defraudación no tiene una finalidad estrictamente resarcitoria, sino que, además, tiene un componente sancionador.

<sup>10</sup> “Las regularizaciones espontáneas “informales” y la nueva Ley General Tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 11, 2004.

como muestra la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997)." Lo que supone, como bien señala este autor, un endurecimiento de la postura administrativa frente a estas conductas.

### **3. Conclusión a la que se llega por parte de la Audiencia Nacional en la Sentencia**

La Audiencia Nacional refiriéndose a la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 164/1995, de 13 de noviembre (RTC 1995, 164), señala que, ésta nos permite aproximarnos a la naturaleza jurídica del recargo aplicado al contribuyente. No nos hallamos, efectivamente, ante una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita desde el punto de vista administrativo, sino, en palabras del Tribunal Constitucional, ante "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias". La amenaza de incrementar la deuda en los porcentajes expuestos (5 por 100 en nuestro caso, pues la declaración se efectuó antes del transcurso de tres meses desde la finalización del período voluntario) constituye, efectivamente, una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable.

Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza.

El actor realiza el ingreso una vez que tiene a su disposición los modelos oficiales correspondientes. Pero, en este caso, la Administración sí "contesta" a su declaración-liquidación: le impone el recargo por cumplimiento tardío de la obligación al entender que "aunque la Delegación de la AEAT de Barcelona no pusiera a la venta los impresos oficiales hasta el mes de mayo, una vez publicada la Orden Ministerial el contribuyente ya podía cumplimentar la declaración, pues el modelo que debía utilizar se recoge en los Anexos VII y VIII y la forma y lugar de presentación en los apartados séptimo y octavo de la misma", añadiendo que "nada nuevo aporta la puesta a la venta de los impresos oficiales, que constituye únicamente una forma de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Eso sí, graciamente, considera que el plazo de declaración (para evitar el recargo) debía extenderse hasta los veinticinco días siguientes a la publicación de la Orden, plazo -sin embargo- también superado por el recurrente.

La Sala no puede compartir en modo alguno el razonamiento de las resoluciones recurridas. Resulta esencial al respecto el primer intento de ingreso efectuado por el obligado tributario. Es evidente que el plazo para efectuar la declaración está establecido en una norma con rango de ley (en el caso, el artículo 142 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164)) y no es otro que el de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En el supuesto enjuiciado, la imposibilidad de presentar la declaración (y de efectuar el ingreso derivado de la misma) dentro de dicho plazo no es en absoluto imputable al contribuyente, sino a la Administración Tributaria, pues es ésta la que no había puesto a disposición de los interesados los modelos o formularios oficiales que permiten cumplir con esa obligación.

Pero es que, además, la parte actora actuó con la máxima diligencia exigible: realizó la declaración utilizando los modelos del ejercicio anterior (en los que se limitó a sustituir el año correspondiente) y se dispuso a efectuar el ingreso mediante transferencia realizada en una entidad colaboradora a favor de la Agencia Tributaria sin que, nuevamente, fuera posible efectuar dicho ingreso por causas ajenas a su voluntad (el "sistema informático" rechazaba la transferencia por derivar de un impreso no reconocido para dicho ejercicio).

Por si eso fuera poco, comunicó en plazo tal circunstancia, mostrando su disponibilidad a presentar la declaración-liquidación como tuviera por conveniente el órgano administrativo competente, sin que tal comunicación mereciera respuesta alguna por parte de la Hacienda Pública.

Si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque la Administración acreedora no ha puesto a su disposición en plazo unos elementos puramente accesorios (los "modelos" o "formularios") que permiten materializar ese cumplimiento. La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por mor, insistimos, de la tardanza de la Administración en atemperarse a los requisitos temporales derivados de las normas legales) es, además, penalizada con un recargo derivado de lo que no ha sido más que una negligencia de la Administración que lo impone.

A ello cabría añadir que esa misma Administración ha tenido conocimiento puntual de los intentos fallidos del contribuyente para cumplir en plazo con sus obligaciones fiscales, mediante los oportunos escritos del sujeto pasivo en los que ha puesto de manifiesto la imposibilidad de presentar su declaración. Sin embargo, la primera vez que la Hacienda Pública se dirige al sujeto pasivo es para indicarle que se le va a aplicar un recargo por presentación tardía de la autoliquidación y del ingreso que de la misma derivaba, sin haber tenido a bien con anterioridad aportarle alguna información para que, sin contar con los "modelos" o "formularios", pudiera hacer frente en plazo a la obligación establecida en la ley reguladora del impuesto.

La conclusión expuesta aparece reforzada si se contempla la situación del contribuyente desde la perspectiva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas. En el caso de autos, tanto la Inspección como

los órganos de revisión económico-administrativos han podido constatar - a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados por la actora- que la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino de la tardanza de la Administración en poner a disposición de los contribuyentes los medios materiales (y accesorios) que permiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. A pesar de ello, aquellos órganos han preferido dictar y confirmar –con el mayor rigor posible y sin analizar las circunstancias concurrentes– un acto administrativo de gravamen que se ha impuesto coercitivamente a un contribuyente que, precisamente en atención a las circunstancias expuestas, no tenía en modo alguno la obligación de soportar, pues –desde luego– entendemos que no le era exigible otra conducta distinta de la que efectivamente desarrolló.

Atendiendo a las razones expuestas, con buen criterio de la Sala que resuelve, se declara la improcedencia del recargo impuesto.

## **LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR INFRACCIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO DESPUES DE LA STJCE DE 26 DE ENERO DE 2010<sup>1</sup>**

**Yolanda Martínez Muñoz**

Universidad de Alicante

### **1.Planteamiento**

La STJCE de 6 de octubre de 2005 declaró el incumplimiento del Reino de España de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, y en particular de las disposiciones de la Sexta Directiva (actual, Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006) referidas al derecho de deducción en el IVA, al establecer una prorrata de deducción del Impuesto soportado por los sujetos que efectuaban exclusivamente operaciones gravadas, e introducir una norma que limitaba el derecho a la deducción del Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios financiados con subvenciones<sup>2</sup>.

Como todos conocemos, a la declaración de incumplimiento del Tribunal comunitario sucedió la reforma del Impuesto por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Directiva europea. Dicha modificación excluye del ámbito de aplicación de la prorrata establecido en el artículo 102 de la LIVA, a aquellos sujetos pasivos que perciben subvenciones para financiar sus actividades empresariales (“sujetos pasivos totales”), y supone la desaparición de las mismas del denominador de la prorrata contemplado en el artículo 104 de la Ley.

La previsión de una modificación de la Ley del Impuesto como consecuencia de la decisión del Tribunal de Luxemburgo llevó a algunos contribuyentes a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones al amparo de la Ley General Tributaria, con la finalidad de obtener la devolución del IVA ingresado a la Administración. Sin embargo, confiando en la legalidad de la norma española, muchos decidieron esperar el pronunciamiento del Tribunal para proceder a la recuperación de las cuotas del Impuesto abonadas en exceso.

La Sentencia de 6 de octubre de 2005 declara de forma expresa la retroactividad de sus efectos, indicado que no procede limitar su aplicación en el tiempo por razones de seguridad jurídica, puesto que “*las autoridades estatales no fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión*”. En consecuencia, la sentencia indicada debe aplicarse con efectos *ex tunc*, lo que no obsta para la imposición de ciertos límites avalados por la propia jurisprudencia comunitaria.

---

Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación titulado “Derechos y garantías del contribuyente en situaciones de fiscalidad internacional y comunitaria” (DER 2008-03473).

<sup>2</sup> En el mismo sentido, la STJCE de 6 de octubre de 2005, *Comisión contra República Francesa (Asunto C-243/03)*.

En este sentido, la limitación viene de la mano de la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos<sup>3</sup>, cuando establece que *la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.*

El respeto del carácter firme de los actos ha constituido un obstáculo para el contribuyente cuyos ingresos han sido declarados indebidos por la STJCE, consagrando una normativa tributaria que no se mostraba conforme con el Derecho comunitario, y obligando al sujeto pasivo a acudir a la responsabilidad patrimonial del Estado como única vía de reparación de la infracción de un derecho que le corresponde<sup>4</sup>.

Sentada la anterior afirmación, el Tribunal Supremo ha empezado a abrir un camino en garantía de los contribuyentes aún en el caso de que el acto dictado en infracción del Derecho comunitario haya devenido firme, permitiendo al contribuyente obtener el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas. Nos referimos a la Sentencia de 11 de septiembre de 2009, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que como afirma Martín Queralt<sup>5</sup>, “es el primer pronunciamiento en el que la firmeza no es obstáculo a la devolución de un tributo contrario al Derecho comunitario”, y en la que se insta a la Administración tributaria a revisar de oficio la liquidación realizada y devolver la cantidad ingresada al interesado, por cuanto “*la primacía y el efecto directo de las disposiciones del Derecho comunitario no eximen a los Estados miembros de la obligación de eliminar de sus ordenamientos jurídicos internos las disposiciones incompatibles con el Derecho comunitario*”.

Esta idea se confirma por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuya Sentencia de 26 de enero de 2010 ha supuesto un paso decisivo en garantía de los contribuyentes, y puede iniciar un camino hacia la recuperación por los sujetos pasivos de este Impuesto del crédito debido por el Estado infractor, respetando con ello el principio de neutralidad que inspira la normativa comunitaria sobre el IVA y que exige la deducción inmediata de las cuotas del Impuesto soportado<sup>6</sup>.

## **2. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la reciente interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas**

### **2.1. Hechos generadores de la Sentencia**

La sentencia objeto de análisis trae su causa de una petición del Tribunal Supremo acerca de la interpretación de los principios de efectividad y equivalencia en relación

<sup>3</sup> Esta Resolución fue criticada en su momento, entre otros, por Falcón y Tella, Ramón, “La STJCE 6 octubre 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre: el procedimiento para instar la devolución y los matices introducidos por la Instrucción 10/2005”, *Quincena Fiscal* 1/2006.

<sup>4</sup> Recordemos, en este punto, la STEDH en el caso Dangeville contra Francia de 16 de julio de 2002 (Demanda núm. 36677/97), que declaró la existencia de una violación del derecho de propiedad recogido en el artículo 1 del Protocolo n.º 1 al CEDH, y la necesidad de indemnizar a la compañía afectada por el IVA indebidamente ingresado como consecuencia de la contradicción de la norma francesa sobre exenciones con el Derecho comunitario.

<sup>5</sup> Martín Queralt, Juan, “Un paso firme del Tribunal Supremo: la devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación”, *Tribuna Fiscal*, n.º 231, 2010, pág. 8.

<sup>6</sup> En este sentido, Puebla Agramunt, Nuria, “Responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea tras la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010”, *Revista Interactiva Actualidad*, AEF, n.º 8, 2010.

con las reglas aplicables en el ordenamiento jurídico español a los recursos de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho comunitario.

En este caso, “Transportes Urbanos” había presentado sus autoliquidaciones del IVA de acuerdo con la Ley 37/1992, sin solicitar la rectificación de las mismas con carácter previo a la STJCE de 6 de octubre de 2005, tras la cual su derecho a la rectificación había prescrito, adquiriendo dichas actuaciones tributarias el carácter de firmeza correspondiente a los actos no recurridos en plazo.

Ante esta situación, la incapacidad de obtener la devolución a la que podría haber tenido derecho en los ejercicios a los que sus autoliquidaciones se refieren, induce al demandante a interponer una reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Sin embargo, el órgano competente para su resolución estima que la firmeza de las autoliquidaciones presentadas, que no han sido rectificadas en el plazo establecido legalmente, impiden entender que el sujeto pasivo haya sufrido un daño como consecuencia del incumplimiento del Derecho comunitario por el Estado legislador, por cuanto se *había roto la relación de causalidad directa entre la infracción del Derecho de la Unión reprochada al Estado español y el daño supuestamente sufrido por dicha sociedad*.

Corresponde al Tribunal Supremo conocer del recurso presentado por la parte demandante contra la resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, considerando conveniente plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo acerca de la interpretación de los trámites oportunos para acceder al recurso de responsabilidad patrimonial del Estado.

## 2.2. La procedencia del recurso de responsabilidad patrimonial del Estado sobre la base del principio de equivalencia

Como ya indicó Falcón y Tella<sup>7</sup>, “la existencia de un liquidación firme no constituye un obstáculo insalvable para instar y obtener la devolución, pues el principio de equivalencia... exige que la regulación nacional de la devolución de los ingresos indebidos como consecuencia del incumplimiento de las Directivas no sea en ningún caso menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna”. Y la Sentencia del Tribunal comunitario que analizamos reitera el principio de equivalencia para permitir que la entidad demandante vea indemnizado su derecho.

El artículo 221.3 de la LGT, sobre procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, establece que cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones del que deriva el ingreso indebido haya adquirido firmeza, sólo podrá instarse su devolución acudiendo a los procedimientos de nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores materiales, o mediante el recurso extraordinario de revisión. Sin embargo, el caso que nos ocupa se refiere a autoliquidaciones del IVA, que no constituyen actos administrativos a los efectos de obtener la devolución del ingreso indebido mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión mencionados.

Referidas dichas autoliquidaciones al IVA el contribuyente puede, a los efectos de proceder a su rectificación, acudir a la posibilidad descrita en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la modificación de las deducciones practicadas, o proceder a la rectificación de estas declaraciones mediante el procedimiento establecido en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, dentro

<sup>7</sup> Falcón y Tella, Ramón, “La STJCE 6 de octubre 2005...”, ob. cit., pág. 5.

del plazo de cuatro años desde su presentación. Transcurrido dicho plazo, la autoliquidación presentada adquiere firmeza sin posibilidad de modificación por parte del interesado.

Así pues, siendo firmes las autoliquidaciones presentadas, la devolución de los ingresos que han resultado indebidos como consecuencia del pronunciamiento del Tribunal se muestra inviable si tenemos en cuenta que los recursos referidos en el artículo 221.3 de la LGT exigirían la existencia de un acto administrativo que confirmara las autoliquidaciones tributarias presentadas como objeto del recurso en cuestión, poniendo de manifiesto la debilidad de la figura de la autoliquidación en este punto.

Ahora bien, si afirmamos que el carácter indebido del ingreso derivado de las autoliquidaciones del IVA presentadas resulta de una resolución judicial, como lo es la STJCE de 6 de octubre de 2005, creemos que el contribuyente podría haber ejercido su derecho a la devolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221.2 de la LGT, durante el plazo de cuatro años contados desde la fecha de la sentencia que declara la contradicción de la Ley del Impuesto con el Derecho comunitario, y ello a pesar de no haber rectificado en plazo unas autoliquidaciones que hasta ese momento se mostraban conformes a Derecho<sup>8</sup>.

No obstante, el principio de neutralidad que domina el régimen de deducciones en el IVA, exige que el contribuyente pueda deducir de forma inmediata el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios y que las limitaciones a tal derecho sean interpretadas de una forma restrictiva, de manera que el contribuyente no puede ver limitado su derecho como consecuencia de la firmeza de unas autoliquidaciones formuladas de acuerdo con una normativa contraria al Derecho comunitario. El cauce procesal efectivo en nuestro Derecho para recuperar el IVA abonado en exceso por la vía de la reparación del daño causado, es acudir a la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 139 y siguientes de la LRJAP-PAC, dentro del plazo de un año desde la fecha de la sentencia que declara el incumplimiento de Estado.

Y es en este extremo donde la STJCE de 26 de enero de 2010 da un giro importante en relación con nuestra jurisprudencia interna, que venía exigiendo el agotamiento de las vías de recurso administrativas y judiciales internas contra el acto lesivo como requisito para poder acceder a una reclamación de responsabilidad patrimonial basada en la infracción del Derecho comunitario, y de acuerdo con la cual, tratándose en este caso de unas autoliquidaciones del IVA que han adquirido firmeza al no haber sido rectificadas en el plazo correspondiente, no sería posible exigir responsabilidad patrimonial al Estado legislador por infracción del Derecho Comunitario<sup>9</sup>.

Afortunadamente el Tribunal europeo se aparta de la doctrina sostenida por nuestro Tribunal Supremo, indicando que la primacía del Derecho Comunitario y su aplicación directa por las autoridades competentes no es suficiente para negar la procedencia de una reparación por los daños causados por el Estado que ha incumplido las obligaciones derivadas de la Directiva del IVA. Es por ello que, sobre la base del principio de equivalencia, que exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos se aplique indistintamente a aquéllos basados en la violación del Derecho de la Unión y a los fundamentados en la infracción del Derecho interno, declara que *El Derecho de la*

<sup>8</sup> Moreno Fernández, Ignacio, *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 41 y 42.

<sup>9</sup> En este sentido, SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005. Asimismo, la STSJ de las Islas Baleares de 15 de enero de 2009.



*Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas... solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente<sup>10</sup>.*

Desde el punto de vista del principio de efectividad, la solución no puede ser otra, puesto que haría excesivamente difícil o prácticamente imposible obtener la correspondiente reparación.

De acuerdo con la nueva interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Supremo debería pronunciarse acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia del incumplimiento del Derecho Comunitario, sin necesidad de que el contribuyente haya agotado la vía interna para acudir al mencionado recurso.

### **3. Consideraciones finales**

La STJCE de 26 de enero de 2010 supone un punto de inflexión en la jurisprudencia de nuestros tribunales, al permitir el acceso al recurso de responsabilidad patrimonial del Estado en los supuestos de aplicación de una prorrata de deducción del IVA que infringe las disposiciones de la Directiva de régimen común de este Impuesto. De esta forma, los sujetos tienen derecho a la indemnización correspondiente, valorada en la cantidad del Impuesto ingresado indebidamente más los intereses de demora, cuando se cumplen los tres requisitos que establece la jurisprudencia comunitaria: esto es, que la norma comunitaria violada tenga por objeto conferirles derechos, que la violación de esta norma esté suficientemente caracterizada, y que exista una relación de causalidad entre tal violación y el perjuicio sufrido por el particular. Ello es sí como consecuencia del principio de equivalencia según el cual en las reclamaciones basadas en el Derecho comunitario no pueden existir limitaciones que no se aplican en las reclamaciones basadas en el Derecho interno.

Ahora bien, si este pronunciamiento supone un avance en la protección de los derechos de los contribuyentes, al consentir su acceso a una indemnización por el daño causado por el Estado legislador, proponemos una reflexión final sobre la base de otro principio fundamental de este Impuesto, como es el principio de neutralidad.

Todos conocemos los problemas que ha suscitado la fijación de un plazo de cuatro años para el ejercicio del derecho de deducción que, de acuerdo con el artículo 100 de la LIVA, es un plazo de caducidad. En nuestra opinión, tal calificación no se muestra conforme con el principio de neutralidad fiscal que inspira el sistema común del IVA, como tampoco el hecho de que transcurrido este período el contribuyente no tenga derecho a obtener la devolución del exceso de IVA soportado.

---

<sup>10</sup> Con anterioridad, la STJCE de 12 de febrero de 2008 se había separado de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, estableciendo, por un lado, la eficacia retroactiva de las sentencias que resuelven una cuestión prejudicial, y por otro, que la revisión de actos firmes a la luz de una sentencia prejudicial posterior, no puede condicionarse al hecho de que el particular haya solicitado el planteamiento de cuestión prejudicial o haya invocado el incumplimiento del ordenamiento comunitario. (Véase, Falcón y Tella, Ramón, "La sentencia Kempster, de 12 de febrero 2008, y sus consecuencias en materia de revisión de actos firmes y de responsabilidad patrimonial del Estado", *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2008, pág. 12).

En relación con este tema constituye un hito fundamental la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, que consideró que era necesario que el sujeto pasivo se viera liberado de la carga fiscal derivada de la imposibilidad de deducir la totalidad de las cuotas de IVA soportado a las que tenía derecho por haber transcurrido el plazo indicado para ello. Así pues, el objetivo de neutralidad exige arbitrar un mecanismo para permitir la recuperación del IVA soportado, que podría incluso haber llevado a la Administración a devolver de oficio la cantidad adeudada con el fin de evitar un enriquecimiento injusto por su parte.

Tratándose en el caso que analizamos de una aplicación indebida del régimen de deducciones como consecuencia de la infracción por parte del Estado español de las exigencias derivadas del Derecho comunitario, consideramos oportuno aplicar la teoría del enriquecimiento injusto de la Administración para justificar que, prescrito el derecho del contribuyente a rectificar las autoliquidaciones presentadas, debería ser la Administración tributaria la encargada de modificarlas en el sentido indicado por la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, con el objetivo de proceder a la devolución de las cuotas de IVA soportado no deducidas por el contribuyente en su confianza hacia una normativa tributaria que resulta contraria al Derecho de la Unión, evitando de este modo la necesidad del administrado de acudir al recurso de responsabilidad patrimonial.

## EL GRAVAMEN DE PROTECCIÓN CIVIL DE CATALUÑA Y LAS COMPAÑÍAS AÉREAS: COMENTARIOS SOBRE UNA RECIENTE POLÉMICA

**María Dolores Piña Garrido**

Instituto de Estudios Fiscales

### **1. La polémica**

En los pasados días hemos podido leer en la prensa titulares impactantes y sorprendentes del tipo “Cataluña multiplica por 22 un impuesto aéreo, pero dice que no lo va a aplicar” –*Cinco Días*, 16 de marzo de 2010– o “Fomento recurre la tasa catalana que supondría 26 millones para las aerolíneas”, con el subtítulo “AENA dice que la Generalitat carece de competencias en su red” –*Cinco Días*, 6 de abril de 2010– que han suscitado nuestra curiosidad y nos han movido a efectuar un rápido análisis de este tema, para tratar de ver qué es lo que está sucediendo en realidad con el gravamen de protección civil que Cataluña creó hace ya bastante años, en 1997 y cuya conformidad con la CE, si bien discutida inicialmente, fue confirmada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 168/2004, de 6 de octubre.

### **2. El gravamen de protección civil de Cataluña**

Este tributo se encuentra regulado en los art. 58 y ss. de la Ley de Protección Civil de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, que entró en vigor desde el 25 de junio –a los 20 días de la publicación en el *DO Generalitat de Catalunya*, a falta de otra disposición expresa al respecto en la ley–.

La denominación exacta del tributo es “gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y que estén situados en el territorio de Cataluña” –art. 58.1 L–. Su recaudación está afectada y dedicada exclusivamente a la financiación de las actividades de protección civil –prevención, planificación, intervención, información y formación, se especifica en la ley– desarrolladas por la Comunidad Autónoma de Cataluña –art. 58.1 y 3 L–.

El hecho imponible del tributo –que debe deducirse de los art. 58 y 59, aunque en ninguno de ellos se define con precisión, ya que la ley se limita a señalar que “están sometidos al gravamen los siguientes elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo y situados en el territorio de Cataluña”– puede consistir o bien en la titularidad de los elementos patrimoniales que enumeramos a continuación, o bien en la realización de determinadas actividades con/en ellos. Nos referimos a (a) instalaciones industriales y almacenes en los que se utilizan o depositan sustancias consideradas peligrosas de acuerdo con ciertas normas que la ley enumera, (b) instalaciones y estructuras destinadas al transporte por medios fijos –pe, conducciones de gas canalizado– de las mismas sustancias peligrosas a que se hace referencia en el apartado anterior, (c) presas hidráulicas, (d) centrales nucleares y otras instalaciones destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica, e) instalaciones destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica, y (f) los aeropuertos y aeródromos.

Respecto a este último supuesto –único que analizaremos aquí<sup>1</sup>–, la base imponible hasta la entrada en vigor de la ley de la polémica –esto es, desde junio de 1997 hasta el

<sup>1</sup> La base imponible y el tipo o la tarifa correspondientes a cada hecho imponible son diferentes, lo que nos hace pensar que, en realidad, no estamos ante un solo gravamen, sino ante una pluralidad.

31 de diciembre de 2009– era “el movimiento medio de los cinco años anteriores al devengo, expresado en número de vuelos”. Y el tipo de gravamen era de 1.000 ptas. o 6 €por vuelo.

El gravamen es de carácter periódico. El período impositivo era el año natural y el devengo se producía el 31 de diciembre, con carácter general, aunque estaban previstos períodos abreviados para los casos de desarrollo de la actividad durante un período menor de tiempo, de inicio o cese de la actividad, o de desafectación de los elementos patrimoniales gravados –“la cuota se prorratea en función de los días transcurridos” decía el art. 62 L–.

Pues bien, este tributo fue impugnado ante el TC y este se pronunció apoyando la figura en su sentencia 168/2004, de 6 de octubre. En ella el Tribunal consideró que la Comunidad Autónoma ni invadía la competencia básica del Estado en materia energética, ni –ya en el campo tributario– violaba los límites derivados de los principios de territorialidad, unidad de mercado o prohibición de doble imposición –art. 6 y 9 LOFCA–, ni afectaba a las materias reservadas a las CCLL y gravadas a través del IBI o del IAE, ya que el gravamen de protección civil ni pretendía gravar la titularidad de bienes inmuebles, ni el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos, sino “el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley” –FJ 10–.

El carácter extrafiscal del impuesto –que se considera que intenta desincentivar conductas potencialmente peligrosas– y la afectación de su recaudación a la financiación de gastos de protección civil fueron también tomados en consideración por el TC para defender la constitucionalidad del gravamen.

Así pues, pareciera que el impuesto no planteaba en estos momentos problemas jurídicos y nosotros pensábamos que se estaba aplicando con normalidad.

### **3. Los cambios introducidos por la ley catalana 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas**

La Ley de acompañamiento a los presupuestos catalanes de 2010 ha modificado la base imponible –aunque esto ha pasado más desapercibido en la prensa– y el tipo de gravamen del impuesto, así como el devengo y el período impositivo –todo ello en relación con los aeropuertos y aeródromos–.

En efecto, desde el 1 de enero de 2010 la base imponible es “el movimiento medio de los cinco años naturales anteriores al devengo, expresado en número de vuelos y *según la capacidad de pasajeros de cada aeronave despegada o aterrizada*” –art. 59.1.tercero L, la cursiva es nuestra y realza la novedad–.

El tipo de gravamen –mismo precepto– se articula en forma de tarifa progresiva con los siguientes escalones:

Aeronaves con capacidad entre 1 y 12 pasajeros: 11,55€

Aeronaves con capacidad entre 13 y 50 pasajeros: 24,05€

Aeronaves con capacidad entre 51 y 100 pasajeros: 46,05€

Aeronaves con capacidad entre 101 y 200 pasajeros: 83,55€

Aeronaves con capacidad entre 201 y 300 pasajeros: 133,55€

Aeronaves con capacidad entre 301 y 400 pasajeros: 183,55€

Aeronaves con capacidad entre 401 y 500 pasajeros: 233,55€

Aeronaves con capacidad de 501 o más pasajeros: 283,55€

Aeronaves de carga: 11,55€

El período impositivo es ahora el trimestre natural y, por ello, el impuesto ya no se devenga el 31 de diciembre –como sigue ocurriendo para el resto de hechos imponible de este gravamen–, sino el último día de cada trimestre –vid. art. 62 L–. Y siguen previéndose como supuestos de período abreviado los de inicio o cese de actividad, y desafectación de los elementos patrimoniales gravados –apdos 2 y 3 del art. 62 L–.

#### **4. ¿Quién debe pagar el gravamen?**

Los sujetos pasivos de este impuesto son, de acuerdo con el art. 61 L, “las personas físicas o jurídicas y las entidades que realizan la actividad a la que están afectos los elementos patrimoniales”.

Esto es, no se dice las personas titulares de los elementos patrimoniales, que en el caso de los aeropuertos y aeródromos sería AENA –al menos en la mayoría de los casos–, sino quienes llevan a cabo una actividad, lo cual nos permite ahora cerrar una duda que dejamos abierta al comentar el hecho imponible de este gravamen. Y es que lo que se grava no es la titularidad de un elemento patrimonial, sino la realización con él de una actividad determinada.

A esta conclusión llegó ya en su momento el Tribunal Constitucional, que en el FJ 10º de su sentencia decía, los sujetos pasivos “no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si estos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales. Y es que la consideración adoptada para el gravamen no es la riqueza fundiaria, el bien en sí..., sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos ” –razón por la cual excluye la existencia de problemas de incompatibilidad de este gravamen con el IBI local–.

Muy bien, pero ¿qué actividad en el caso que ahora nos interesa? aquella a la que están afectos los aeropuertos. Dado que en los aeropuertos se llevan a cabo muchas actividades, habrá que suponer que se trata de aquella que potencialmente pueda generar riesgos susceptibles de poner en marcha los planes de protección civil que la Generalitat quiere financiar con este gravamen y que está relacionada con los vuelos –con carga, o con más o menos pasajeros– que se utilizan de baremo en la base imponible.

Ahora bien, esta actividad es responsabilidad de las compañías aéreas, pero también de los controladores aéreos de AENA, por ejemplo, y un accidente que exija la intervención del cuerpo de bomberos y demás servicios de protección civil y emergencias de la Comunidad Autónoma podrá ser debido tanto a un error de un piloto como a otro de un controlador –por no hablar ahora de otros elementos que pueden propiciar un accidente como el inadecuado mantenimiento de las pistas de aterrizaje–. ¿Quién debe, por tanto, ser considerado sujeto pasivo? ¿quién ha de pagar este impuesto? ¿AENA? ¿las compañías aéreas? ¿por qué no ambas? ¿en qué proporción cada una?

La ley catalana no es lo suficientemente clara al respecto, pero probablemente hay que entender que sujeto pasivo debe ser sólo AENA porque es quien siendo titular de los aeropuertos, lleva a cabo actividades de riesgo a través de este elemento patrimonial afectado –las compañías aéreas no son titulares de los aeropuertos–.

Sin embargo, lo que más llama la atención es que, al parecer, hasta ahora ni una, ni otras han pagado nunca. En las noticias aparecidas en la prensa, origen de este comentario,

todas manifiestan su sorpresa ante la noticia de la mera existencia de este tributo, que no conocían<sup>2</sup>. Y no sólo eso: ante la alarma y la difusión en los medios de la noticia, los responsables de la administración catalana intentaron tranquilizar a las afectadas de la siguiente forma, siempre según la prensa<sup>3</sup>: “Un portavoz oficial del Departamento de Política Territorial y Obras Públicas de la Generalitat ha asegurado a este diario que el impuesto citado “no va desplegarse, ni se va a aplicar”. Dijo que el gravamen fue creado en 1997 y que durante este tiempo “nunca se ha repercutido”<sup>4</sup>. Preguntado por la importante subida que se ha aprobado en diciembre último... señaló que “algunos años se produce una actualización de todos los impuestos y, como la revisión se hace con carácter general, también se ha modificado este”.

Naturalmente el comentario que cabe hacer de estas declaraciones sólo puede ser de absoluta sorpresa porque ni es función del legislador aprobar normas que están destinadas desde su inicio a no aplicarse, ni tiene mucho sentido presentar la subida de este gravamen como “mera” consecuencia de una actualización general anual de impuestos cuando no sólo se ha subido el tipo de gravamen, sino que se ha modificado su estructura –de tipo único a tarifa progresiva–, y se han introducido cambios importantes en otros elementos del impuesto como la base, el devengo y el período impositivo.

Pero no sólo las declaraciones del representante de la Generalitat causan sorpresa, lo hacen también el “desconocimiento” de las autoridades estatales y los sujetos pasivos afectados por este tributo, AENA y las compañías aéreas, así como la reacción oficial del Estado: “Los servicios jurídicos de Fomento y AENA alegan que el Gobierno catalán no tiene competencias para imponer ningún tipo de gravamen a las compañías aéreas que operan en los aeropuertos de titularidad estatal. Tal atribución sólo está reservada al Gobierno del Estado”<sup>5</sup>. De modo que, al parecer, el gobierno ha ordenado a AENA que recurra ante los tribunales para impedir la aplicación del impuesto a los vuelos de los aeropuertos de El Prat de Barcelona, Gerona, Reus y Sabadell. Y la propia AENA entiende que “el pago de estos servicios sólo le pueden ser reclamados a ella y en ningún caso directamente a las aerolíneas”.

En nuestra opinión la Comunidad Autónoma de Cataluña tiene competencias para establecer y recaudar este impuesto puesto que lo que grava –como dejó claro en su sentencia el TC– es el riesgo potencial de algunas actividades susceptibles de demandar la puesta en marcha de planes y actividades de protección civil por parte de la misma Administración; no el uso del espacio aéreo o la gestión del aeropuerto que pueden ser competencias del Estado. Y por ello puede exigir el impuesto y podría, en teoría, hacerlo incluso respecto a las compañías aéreas y no a AENA –en contra de lo que esta mantiene–, pero para ello debería regular de otra forma el tributo, de manera que el hecho imponible no estuviera ligado a la titularidad del aeropuerto como elemento patrimonial afectado a la actividad de riesgo que justifica el gravamen.

---

<sup>2</sup> Leemos en el *Cinco Días* de 16 de marzo de 2010 que “Las asociaciones patronales de las compañías aéreas han vivido bajo una situación de preocupación desde que la pasada semana alguien les advirtió de la existencia de la ley de la Generalitat que subía “de manera alarmante” un impuesto de protección civil del que ni ellas mismas eran conscientes. De manera inmediata se pusieron en contacto con AENA y con el Ministerio de Fomento y en ambas instituciones dijeron desconocer la iniciativa –sic– a pesar de que la norma había sido publicada en el *BOE* a mediados de enero”.

<sup>3</sup> *Cinco Días* 16 de marzo de 2010.

<sup>4</sup> Entendemos que no se utiliza aquí la expresión en sentido técnico, porque no está prevista la repercusión de este impuesto por parte de los sujetos pasivos en otros obligados tributarios en ningún precepto de la ley.

<sup>5</sup> *Cinco Días* 6 de abril de 2010.

## **5. Conclusiones**

Ante las noticias aparecidas en la prensa que comentábamos sólo cabe reaccionar con sorpresa y cierta preocupación. Se ha anunciado la presentación de recursos por parte de AENA contra el gravamen catalán y si realmente se hace, habrá que esperar a ver la doctrina que sientan los tribunales. Seguiremos a la escucha.





**PROBLEMAS DE PREJUDICIALIDAD PENAL. INDICIOS DE DELITO EN UN IMPUESTO Y EJERCICIO, ¿PUEDEN PARALIZAR LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN RESPECTO DE OTROS IMPUESTOS NACIDOS RESPECTO DE LOS MISMOS HECHOS, SOBRE LOS QUE NO SE HA PASADO EL TANTO DE CULPA?**

**Nuria Puebla Agramunt**

Universidad Complutense de Madrid

### **1. Introducción**

En ocasiones ocurre que, en el seno de una comprobación tributaria, la Inspección aprecia que, sobre unos hechos y con respecto a un impuesto en concreto, hay indicios de delito, por alcanzarse la *summa gravaminis* y existir dolo, y entonces, en aplicación del artículo 180 de la Ley 58/2003 y del 32 del RD 2063/2004, la Inspección suspende las actuaciones y pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Esto lo hace lógicamente respecto del impuesto y ejercicio en concreto que está comprobando.

Puede que haya tributos relacionados sobre los mismos hechos que también estén siendo objeto de investigación por la misma Inspección. Esto es frecuente por ejemplo, en actuaciones dirigidas a una entidad sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS) y sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que se suelen hacer conjuntamente, y además en el curso de las mismas actuaciones de comprobación pueden investigarse problemas de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o incluso de cuota misma de este impuesto respecto del socio persona física, y ampliarse las actuaciones también respecto de este último.

El problema que se plantea en esta nota es el que deriva de que *unas actuaciones se paralizen porque sobre un impuesto o ejercicio haya indicios de delito y se eleven entonces éstas a la jurisdicción penal y otras, sin embargo, queden en sede administrativa y se tramiten como si el procedimiento penal que se seguirá en paralelo nada tenga que ver con ellas. Cuando en realidad pueden estarse discutiendo exactamente los mismos hechos.*

La norma contenida en el artículo 180 de la LGT 58/2003, General Tributaria, plasma en la Ley tributaria el principio de *preferencia absoluta del procedimiento penal sobre el procedimiento administrativo*. En concreto el precepto legal establece, bajo el título “principio de no concurrencia de sanciones tributarias” en su apartado 1:

“Si la Administración tributaria estimase que *la infracción* pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el Expediente al Ministerio Fiscal y *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme*, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad penal impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones *de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados*, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el

punto que estaba cuando se suspensión. *Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes*".

El tenor literal del precepto hace pensar que sólo cuando unos hechos puedan ser constitutivos de delito y sólo respecto de un impuesto y ejercicio en concreto en que se haya alcanzado tal sospecha, es cuando se paralizarán las actuaciones. Pero esta interpretación conduce a resultados ciertamente absurdos e incongruentes.

En este sentido es clarificador el precepto reglamentario que lo desarrolla, pues como puede leerse, el *artículo 32 del RD 2063/2004, Reglamento General del Régimen Sancionador*, dice más ampliamente que:

"En el supuesto de que la Administración tributaria considere que *la conducta* del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo* que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

*También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos*".

Con esta aclaración del Reglamento puede afirmarse que todos los procedimientos de comprobación que se estén desarrollando sobre hechos que estén siendo objeto de procedimiento penal deben suspenderse y que, de no procederse de este modo, las actuaciones administrativas desarrolladas durante todo ese tiempo deben considerarse inexistentes.

De hecho en alguna ocasión la *Audiencia Nacional* ha tenido que pronunciarse al respecto de estos preceptos y ha resuelto que *resulta patente que durante la tramitación de la causa penal no sólo se paraliza el procedimiento administrativo sancionador, sino también el de gestión*<sup>1</sup>.

No hacerlo así puede provocar graves problemas de incongruencia, como podrá observarse en el supuesto de hecho que planteamos a continuación.

## **2. Supuesto de hecho. ¿Tiene la Administración que suspender cuantas actuaciones estén relacionadas con los hechos enjuiciados en la vía penal?**

Imaginemos el siguiente supuesto de hecho: actuaciones inspectoras frente a una persona física y además frente a la sociedad de la que esa persona es socio. Todo un procedimiento de comprobación en que se investigan hechos que dan lugar a tributación en IS, IVA e IRPF.

En un determinado momento, *la Inspección extiende acta y gira*, como consecuencia de dichas actuaciones, *propuesta de liquidación por IRPF*, exponiendo que la persona física, dada de alta en determinado epígrafe del IAE que le permite estar en el régimen de estimación objetiva del IRPF, *ha emitido facturas a una entidad de la que es socio que no responden a entregas de bienes o prestaciones de servicios reales*. No tiene capacidad productiva para facturar las cantidades cobradas, no dispone de local de dimensiones suficientes, no tiene personal... en definitiva, para la Inspección (que también está comprobando a la sociedad a la que esta persona física factura, a efectos de la deducibilidad de estos gastos en el IS de los mismos ejercicios), se ha utilizado indebidamente el régimen de módulos y las cantidades percibidas por la persona física deben calificarse de rendimientos de capital mobiliario en concepto de *utilidad percibida por su condición de socio de la citada entidad*.

<sup>1</sup> Sentencia de la sección 2.<sup>a</sup> de la sala de lo contencioso-administrativo de 3 de octubre de 2007.

Mientras tanto, *los mismos hechos, pero en sede de la sociedad, están siendo objeto de investigación judicial* por un Juzgado de instrucción, ya que los mismos actuarios de la Inspección han considerado que, en el concreto caso de la sociedad, debían remitir el expediente al Ministerio Fiscal por indicios de comisión de un posible delito fiscal. En este caso, *y por aplicación del 180 LGT, se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal*. Se entiende que, por las facturas emitidas por el socio, la sociedad se ha deducido improcedentemente un gasto, y la cuantía de lo defraudado alcanza la suma para considerar que hay delito contra la Hacienda Pública.

En vano se presentan alegaciones solicitando paralización de las actuaciones. En vano porque la *Inspección considera* que el concreto procedimiento por el IRPF no debe suspenderse; que *el hecho de que, en sede del IS, se estén siguiendo actuaciones penales, no autoriza a paralizar las actuaciones a efectos del IRPF; que la paralización del expediente administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios incluidos en la querrela*. La Inspección no es que desconozca que a la persona física se le ha extendido ya acta; lo sabe porque son los mismos actuarios que han llevado a cabo las investigaciones los que han notificado acta a la persona física con posterioridad a haber remitido el expediente a la jurisdicción penal, no admitiendo la paralización del procedimiento con relación al concepto impositivo regularizado, por ser distinto al enjuiciado en sede penal.

Pero con ello se está desconociendo la realidad de que, *lo que en sede de IRPF se discute como ingresos son, precisamente, los mismos servicios que han dado lugar a los gastos deducidos en sede del IS que están siendo objeto de enjuiciamiento penal*. Porque ¿qué ocurriría si en el procedimiento penal se considerara que la persona física no es que haya facturado por operaciones inexistentes, como afirma la Inspección, sino que ha valorado su trabajo por encima de un valor de mercado, y que debe hacerse un ajuste del valor de mercado de las operaciones? *¿Qué ocurriría si sus operaciones sí se considerasen existentes en sede penal? Si en dicho proceso sus actividades se entendieran reales, toda la argumentación de la Inspección respecto del IRPF se derrumbaría*, porque en dicha sede lo que se entiende, recordemos, es que como no hubo tal prestación de servicios, lo que recibió el socio fue una retribución de fondos propios.

La opción que le queda a la persona física es acudir a la vía económico-administrativa, donde intentar, alegando inaplicación del 180 LGT y 32 RGRS, obtener una declaración de nulidad de actuaciones, que a tenor de dicho artículo, *al haberse continuado mientras debieron estar en suspenso, deben considerarse inexistentes*.

Mientras tanto el procedimiento penal sigue su curso y, en dicha sede, la fiscalía considera que los servicios existieron y que se trata de un problema de valoración de operaciones vinculadas.

El TEAR no desconoce este dato, porque en alegaciones se le expone y se le aportan informes periciales, declaraciones testificales y todo tipo de documentos del procedimiento penal, pero desestima la reclamación porque no obstante todo ello, entiende que *lo relevante* es que la Inspección *tenía indicios* para considerar inexistentes los servicios.

Así ha ocurrido en el TEAR de Madrid en alguna ocasión, Tribunal que sostiene, en la misma línea que la Inspección, que el hecho de que, en sede de un impuesto se estén siguiendo actuaciones penales, no autoriza a paralizar las actuaciones a efectos de otro; que *no procede la aplicación del 180 LGT porque, al tratarse de conceptos impositivos diferentes, no existe identidad de procedimientos administrativos; que la paralización del expediente administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los*

*conceptos y ejercicios incluidos en la querrela.* Este supuesto de hecho y esta aplicación del derecho (en concreto, inaplicación del 180 LGT) pueden verse por ejemplo en resolución del TEAR de 3 de septiembre de 2009, resolviendo reclamación 28/06963/06, en la que no se admite la paralización del procedimiento en relación al concepto impositivo regularizado, al tratarse de un concepto distinto al que estaba siendo enjuiciado en sede penal.

Entiendo, sin embargo, que *la norma, tanto la legal como la reglamentaria, se refiere a hechos y no a procedimientos*, pues sólo los hechos pueden ser, como exige la ley, “constitutivos de delito”, sólo los hechos pueden ser “considerados probados por un tribunal”, sólo sobre hechos se puede estar “desarrollando un proceso penal”. Entiendo que, en casos como el expuesto, *es la calificación de los hechos* (aquí de los servicios prestados para la sociedad) *lo que se discute en sede penal*, y que *precisamente de esa calificación en sede de la sociedad (que se dilucida en vía penal) depende la calificación en sede del socio y por ende en el IRPF (que es lo que se ha de decidir en vía administrativa)*. A mi juicio es innegable que la calificación de los servicios prestados por la persona física es esencial para dilucidar en sede del IRPF si la regularización, que los califica como rendimientos del capital mobiliario, es correcta.

Porque la Inspección lo que niega es que los servicios se hayan prestado, y al entender que no se prestaron, lo que recibió la persona física en contraprestación era un rendimiento del capital mobiliario por su condición de socio. Pero, ¿y si en sede penal no se negara que el servicio hubiera existido? ¿No era imprescindible esperar a la resolución del procedimiento penal? Cuando incluso hay indicios de que en dicha vía los servicios se consideraban prestados, ya que para el fiscal la valoración del coste de mercado de dichos servicios es la clave de este asunto, y no la realidad de un servicio, que no puede negarse.

Lo esencial para resolver esta cuestión es si *los mismos hechos están sub iudice* y si ese juez que lo está examinando es del orden penal, las actuaciones administrativas deben paralizarse, *aunque estemos ante obligaciones tributarias distintas, porque dichas obligaciones parten de los mismos hechos y de la misma conducta*, que es lo que se enjuicia en el orden penal. Y teniendo esto en cuenta, a mi juicio *no hay duda de que en virtud del artículo 180 LGT y el 32 del RGRS, la Inspección debe paralizar cuantas actuaciones tengan que ver con los mismos hechos que estén siendo objeto de proceso penal*.

### **3. Vía económico-administrativa. ¿Debe aplicar el Tribunal el principio de prejudicialidad penal?**

El paso siguiente y la pregunta que ahora se plantea es si, una vez constatado que la Inspección no suspendió las actuaciones, aun a pesar de haber causa penal sobre los mismos hechos, debe perpetuar el Tribunal económico-administrativo esta situación o si este Tribunal debe atenerse, él mismo, al principio de prejudicialidad penal. Este principio, nada desdeñable si tenemos en cuenta su vinculación y directa conexión con uno de los principios fundamentales de nuestra Constitución, permitiría afirmar que no suspender las actuaciones puede suponer vulneración del derecho a la presunción de inocencia, a la tutela efectiva de jueces y tribunales o incluso del derecho al juez predeterminado por la Ley, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución española.

Ciertamente podría dudarse de si estamos ante una cuestión prejudicial. Y podría pensarse que, al TEAR, el artículo 180 LGT no habilita para paralizar actuaciones de revisión, y que los artículos 3 y 4 de la LJCA, y el artículo 10.2 de la LOPJ, sólo regulan las cuestiones prejudiciales para los órganos propiamente jurisdiccionales. A continuación resolveremos estos posibles escollos.

Primeramente, entiendo que *en estos casos estamos sin duda ante cuestiones prejudiciales*, al ser asuntos que, no perteneciendo al orden administrativo, aparecen directamente implicados en un recurso y la decisión previa sobre estas cuestiones es imprescindible, en consecuencia, para decidir éste. Dos notas fundamentales definen esta atribución de competencia a los órganos jurisdiccionales de materias que no son de su propio orden: *excepcionalidad e instrumentalidad*, y en estos casos ambas se dan<sup>2</sup>. En concreto, estamos ante lo que se denominan cuestiones devolutivas, porque quien debe resolverlas es un órgano distinto al que conoce del proceso principal, y para ser más precisos ante un auténtico proceso prejudicial, que es el que se produce cuando la cuestión no se resuelve de forma subordinada a la principal, sino que se resuelve con carácter principal en un proceso autónomo del que la misma constituirá el objeto exclusivo.

En segundo lugar, a mi juicio, al Tribunal económico administrativo, como órgano revisor cuya función es comprobar la adecuación a derecho del acto administrativo, se tiene que ajustar a los mismos preceptos a los que el órgano de inspección cuyo acto revisa se debe atener. O dicho de otra forma, *un órgano de revisión no puede desconocer las normas que debe aplicar el órgano del que emana la resolución a revisar*, normas a las que, por extensión se debe ajustar y que indiscutiblemente le vinculan. Por tanto, el artículo 180 LGT y el 32 del RGRS, le son aplicables al TEA.

Por otro lado, considero que *si a los tribunales económico-administrativos no les vincula el 180 de la LGT, no pueden vincularles los artículos 3 y 4 de la LJCA y el 10.2 de la LOPJ, ni supletoriamente, porque esa conclusión significaría que, en dicha sede, no opera el principio de prejudicialidad*.

El artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), nos dice que:

“No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo a) las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionados con la actividad de la Administración Pública”.

Excepcionalmente, un tribunal de lo contencioso-administrativo puede conocer de cuestiones pertenecientes a otros órdenes jurisdiccionales, pues esta posibilidad está recogida en el artículo 4 de la misma Ley, pero:

"[I]a competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, *salvo las de carácter constitucional y penal* y lo dispuesto en los Tratados internacionales”.

El artículo 10 de la LOPJ establece que:

- “1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente.
2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta, determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la Ley establezca”.

<sup>2</sup> Eduardo García de Enterría, Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo II*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 600.

Resulta fundamental también el artículo 24 de la Constitución, que contiene el derecho de todas las personas “a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión”, y la interpretación que del mismo ha hecho el Tribunal Constitucional, que ha integrado en el ámbito objetivo de ese precepto no sólo a los órganos del poder judicial sino a todos los que aplican la Ley y hacen cumplirla, es decir también a la Administración Tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos. Se entiende que también la Administración tiene la obligación de realizar la tarea que la Ley Orgánica del Poder Judicial encomienda a los jueces y tribunales de proteger los derechos e intereses legítimos tanto individuales como colectivos<sup>3</sup>.

Por tanto, el afirmar que los tribunales económico-administrativos no son órganos jurisdiccionales, por ser obvia su dependencia orgánica de la Secretaría General de Hacienda, no implica negar una cierta nota, al menos, de jurisdiccionalidad en el procedimiento económico-administrativo. De hecho, y como es sabido, la Sentencia del Tribunal de Justicia, hoy de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2000, resolviendo una cuestión prejudicial planteada precisamente por un Tribunal Económico-Administrativo Regional, entró a analizar si los mismos poseen el carácter de órganos jurisdiccionales (aunque sólo, por tanto, para dilucidar si están legitimados para plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea), y concluyó que *los Tribunales Económico-Administrativos tienen la consideración de órganos jurisdiccionales y pueden plantear cuestiones prejudiciales*. Es claro que este pronunciamiento no puede sacarse de contexto, y que se hizo exclusivamente desde el ámbito del Derecho de la Unión, pero abunda en la idea de que en este procedimiento existen ciertas dosis de jurisdicción que no pueden desconocerse, y permite interpretar que, si pueden plantear este tipo de cuestiones prejudiciales, también podrían, sin menoscabo de derecho o interés alguno, plantear cuestiones prejudiciales de tipo penal.

Debe tenerse en cuenta que la existencia de una cuestión prejudicial (al menos, la penal) puede ser alegada por las partes, pero también tiene que ser, en su caso, apreciada de oficio por el órgano jurisdiccional, por tratarse de *una cuestión de orden público procesal*, como así tiene declarado el Tribunal Supremo<sup>4</sup>.

Pero es que, y ya por cuarto y último argumento, aun cuando se considerara que al tribunal económico-administrativo no le aplican el 180 de la LGT por no ser un órgano de la Inspección de los tributos, ni tampoco el 3 y 4 de la LJCA ni el 10.2 de la LOPJ, por no ser órgano jurisdiccional, lo que no puede negarse es que *este tribunal, cualquiera que sea su naturaleza, es un órgano de la Administración, y por tanto, como tal, debe respetar el contenido de la Ley 30/1992*, pues se encuentra dentro de su ámbito de aplicación. Y en dicha Ley, el artículo 137.2, bajo el título “presunción de inocencia”, establece que:

<sup>3</sup> STC de 23 de junio de 2008: “corresponde al Tribunal Constitucional «rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial con quebranto del principio *pro actione* (SSTC 98/1992, de 22 de junio, FJ 3; 160/2001, de 5 de julio, FJ 5; y 133/2005, de 23 de mayo, FJ 5). En STC de 30 de noviembre de 2000 se entiende que “la indefensión originada por la Administración tiene relevancia constitucional porque el defecto en el que ha incurrido al notificar el acto ha impedido que el ahora recurrente pudiera impetrar la tutela judicial efectiva”.

<sup>4</sup> “La apreciación de la existencia de una cuestión prejudicial penal es un problema de los denominados «de orden público procesal», que tiene carácter imperativo e ineludible para el órgano jurisdiccional y que éste debe estimar de oficio, aunque no haya sido alegado por las partes (...) Por tanto, debemos suspender la tramitación del recurso de casación hasta que se decida por sentencia o resolución firme el proceso penal pendiente”: Auto del TS de 22 de mayo de 1996, Ref. Ar. RJ 4421.

“Los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que substancien”.

Lo que evidencia que, cuando haya unos hechos pendientes de resolución por un tribunal penal, ha de esperarse a que el procedimiento sancionador se sustancie y a que la sentencia que se dicte en el mismo sea firme, pues de otro modo se podría estar vulnerando el derecho a la presunción de inocencia.

En definitiva, *que la naturaleza sui generis de estos tribunales no puede tener como consecuencia que no queden vinculados por el principio de prejudicialidad penal*, establecido en la Ley general tributaria que los regula y les es propia, en la Ley 30/1992 por tratarse de órganos de la Administración, y también en la Ley orgánica del poder judicial y en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa que de alguna manera, aunque sea supletoriamente, debe afectarles. Otra conclusión sería no sólo contraria al artículo 24 de la Constitución, sino que conduciría además a resultados absurdos.

En efecto, *de no aplicarse la prejudicialidad penal en sede económico-administrativa, en el momento en que se arribara a la vía contencioso-administrativa*, allí, como esta jurisdicción carecería de competencia para resolver la cuestión penal, *sí se declarararía la procedencia de la suspensión del procedimiento mientras no se dilucidaran los hechos en sede penal; y si en el juzgado penal se determinara que los mismos hechos que la Administración ha considerado inexistentes son reales, el juez de lo contencioso tendrá que acabar anulando las liquidaciones de IRPF que como todo argumento afirmaban que se trataba de rendimientos de capital mobiliario percibidos por la condición de socio. ¿No puede llegar el TEAR a esta conclusión y evitar todo un procedimiento que no ha hecho más que retrasar el derecho a la tutela judicial efectiva?*

Es claro que la Administración y el TEAR deben esperar al resultado del pronunciamiento penal. Porque los hechos son y serán los hechos, tanto a efectos de un impuesto, como a efectos de otro, y no debe olvidarse que el tributo es la consecuencia jurídica que el legislador atribuye a un *presupuesto de hecho* de naturaleza jurídica o económica; si los hechos no existen, no nace obligación tributaria ni en IRPF ni en IS, pero *si los hechos se determina que existen, que son reales, lo que no puede sostenerse de ninguna manera es que existan a efectos de un impuesto pero que no existen a efectos de otro*. Y no puede haber dos verdades procesales.

Y por último, no tiene que ser *el mismo asunto* el dilucidado en el procedimiento penal y el que se tramita en la Administración: *no tiene que ser la misma cuestión la que se dilucide, sino que la cuestión penal debe ser una cuestión íntimamente conectada con el tema que dio origen al procedimiento*.

De modo que, si en sede penal se están estudiando los mismos hechos por cuestiones íntimamente relacionadas y allí, donde la prueba es más exhaustiva y puede haber incluso inspectores adscritos a la Unidad de Auxilio Judicial que así lo afirmen, se concluye que se han producido excesos sobre el valor de mercado, se cuantifiquen, y en ningún momento se niegue la existencia de los servicios prestados, al quedar desvirtuada la fundamentación de la Inspección para levantar acta en la persona física, la nulidad de la liquidación se impone.

*En definitiva, que igual que debió suspenderse el procedimiento inspector, debe suspenderse el procedimiento económico-administrativo ante la existencia de la cuestión penal sobre los mismos hechos y conductas.*

Muestra de esta manera de proceder es la resolución del TEAR de Madrid dictada en reclamación 15.072/96, por virtud de la cual, el 13 de enero de 1997, y al estar sustanciándose diligencias previas en un juzgado de instrucción de Madrid, por presunto delito contra la Hacienda Pública, concepto IRPF de 1990, admitió cuestión prejudicial, acordando la paralización de las actuaciones respecto de los ejercicios 1989 y 1990 en tanto en cuanto no hubiera sentencia firme de la jurisdicción penal, por entender que existía “identidad de hechos, sujetos y fundamentos jurídicos con la reclamación interpuesta”. Por tanto, en aquella ocasión, el TEAR sí acordó la suspensión del procedimiento económico-administrativo de dos ejercicios impositivos, aun cuando sólo uno de ellos se estuviera tramitando en sede penal, y sólo a la vista de la sentencia dictada en el procedimiento penal el 11 de septiembre de 2000, en la que absuelve al contribuyente del delito contra la Hacienda Pública y que fue confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2002, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid reanudó la tramitación de la reclamación pendiente, relativa tanto a los ejercicios 1989 como 1990, dictando resolución finalmente el 28 de abril de 2003.

#### **4. Algún pronunciamiento judicial**

Puede traerse a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 722/2005<sup>5</sup>, en la que “se trata de estudiar si existe o no una cuestión prejudicial penal que opera sobre el procedimiento administrativo”, en aquél caso de derivación de responsabilidad al actor. En ella el Tribunal afirmó:

*“Centrada así la cuestión litigiosa debe ahora analizarse si existe o no esa prejudicialidad. Para su existencia debe darse la circunstancia de que en el ámbito del procedimiento administrativo, en este caso de apremio, se ponga de manifiesto un hecho que ofrezca apariencia de delito o falta perseguible de oficio, tal y como dispone el artículo 40 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuya aplicación analógica es procedente, pero no es suficiente con ello para que se acuerde la suspensión del procedimiento administrativo, sino que es necesario, siguiendo el mismo criterio que el establecido en el citado artículo de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que concurran las siguientes circunstancias: que se acredite la existencia de causa criminal en la que se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno o algunos de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el procedimiento administrativo y que la decisión del tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto administrativo”.*

De lo anterior se desprende que, al menos para este Tribunal de Justicia, para que el procedimiento penal suspenda el administrativo, son necesarios los siguientes tres requisitos:

- 1) Que se acredite la existencia de una causa criminal.
- 2) Que en esa causa criminal se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el procedimiento administrativo.
- 3) Que la decisión del tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto administrativo.

Como puede observarse, el Tribunal afirma que basta con que en la causa criminal se estén investigando algunos hechos que fundamenten las pretensiones de las partes en la

<sup>5</sup> Sala de lo contencioso-administrativo, sección 4.ª, de 22 de julio (refª Westlaw JUR 2007\36111).



vía administrativa y que la decisión sobre los mismos pueda ser decisiva en la resolución del procedimiento administrativo, para que éste deba suspenderse.

Una muy reciente sentencia de la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de mayo de 2009<sup>6</sup>, analiza el caso de un sujeto pasivo había sido objeto de un proceso penal en el que se discutía si las operaciones que había realizado eran reales o simuladas, y la Sala sostiene que “la simulación que la Inspección aprecia no es conciliable con los hechos narrados en la sentencia penal”; que “la afirmación rotunda y repetida de las dos sentencias penales acerca de que los contratos celebrados eran válidos, lícitos y reales, impide por completo que la Administración introduzca motivos de sospecha o conjeturas”.

Esta sentencia pone de manifiesto cómo *cuando la cuestión de la realidad o no de los hechos está en manos de la jurisdicción penal, ha de atenderse a lo que la sentencia de tal orden diga*; así, cuando se trate de analizar hechos y de ver si lo realizado es real, las afirmaciones de la Inspección, que se basen en meras pruebas indirectas, no pueden admitirse como fundamento, por ser incompatibles con los hechos probados en la sentencia penal.

La AN admite que, a pesar de que para el inspector actuario se estaba ante un montaje o artificio, ya que la entidad carecía de capacidad para hacer las compras que hace, *si la sentencia del juzgado de lo penal ha admitido que los hechos son reales, éstos deben ser considerados los hechos probados a todos los efectos, por razón del respeto a lo establecido sobre la prejudicialidad penal.*

En conclusión, no cabe la menor duda de que la Inspección debe esperar a que se resuelvan en la vía penal los hechos sobre los que a su juicio hay indicios de delito, y que al no hacerlo vulnera tanto el artículo 180 de la LGT, como el 32 del Reglamento sancionador. Y tampoco hay duda de que ante estas situaciones, los tribunales económico-administrativos deben, bien declarar nulas las actuaciones que no respetaron tal principio, bien suspender ellos mismos las actuaciones en espera de pronunciamiento penal sobre los hechos.

*El argumento de que se trata de conceptos impositivos distintos no puede enervar el deber de paralizar actuaciones si sobre los mismos hechos está pendiente un procedimiento penal.* De hecho, precisamente en el caso analizado por la Audiencia Nacional, si bien la liquidación cuestionada se refería a un impuesto y ejercicio, la sentencia penal resolvía otro<sup>7</sup>, y la Sala consideró que *existiendo identidad de hechos, sujetos y fundamentos jurídicos, procedía la cuestión prejudicial penal, aunque fuera referida a un ejercicio distinto.*

En la citada sentencia podemos leer que “la cuestión primordial sobre la que la demanda se extiende es la *relativa a la preferencia del orden jurisdiccional penal que, en sus dos sucesivas sentencias absolutorias, niega de modo rotundo la concurrencia de la simulación que, en la liquidación aquí impugnada y en las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa, se erigen en fundamento de la regularización*”. Allí, “los hechos probados de las sentencias penales no sólo afirman de modo contundente que no hubo simulación, sino que los negocios jurídicos sucesivos que la Inspección considera de una manera global y unitaria, son todos ellos reales, válidos y eficaces”.

<sup>6</sup> Recurso n.º 384/2006, refª. La Ley n.º 88408/2009. Ponente José Navarro Sanchís.

<sup>7</sup> En efecto, el impuesto cuestionado era el IRPF de 1989, y la cuestión prejudicial penal se planteó en aquel caso porque ante Juzgado de Instrucción se seguía procedimiento penal por presunto delito contra la Hacienda Pública por el IRPF de 1990.

Pues bien, en aquel caso “aun cuando el proceso penal se siguiera por la eventual defraudación relativa al IRPF, ejercicio 1990 –puesto que la acción penal para perseguir la correspondiente defraudación que se hubiera podido imputar en relación con el ejercicio 1989, habría prescrito–, *los hechos probados de uno y otro deben ser considerados necesariamente idénticos*”. Por eso la AN continúa diciendo que “siendo ello así, *carece por completo de sentido que el TEAR acepte de forma incondicional los hechos en lo que respecta al ejercicio 1990 (toda vez que el TEAR, por haber acogido la vinculación a que hemos hecho referencia, excluye toda posibilidad de enjuiciamiento de ese ejercicio) y sin embargo se desvincule de tales hechos probados en lo referido a 1989, con el pretexto de que el citado ejercicio y su correspondiente deuda por el concepto de IRPF estaba excluido del ámbito de enjuiciamiento penal*”.

La AN acepta los argumentos de la demanda, en la que se decía que los hechos del ejercicio 1989 y del ejercicio 1990 son exactamente los mismos, o, para ser más exactos, *conforman un hecho único, aunque desarrollado a lo largo de dos períodos impositivos. Por ello, la prejudicialidad invocada y apreciada para un ejercicio, debía extenderse al otro ejercicio también*.

Quisiera a modo de epílogo transcribir las palabras de la demandante en el caso analizado por la AN, plasmadas por el magistrado ponente en su sentencia por su oportunidad y acierto: “Hay aquí también una incongruencia terrible para el Estado de Derecho, aunque quizá no técnica, pues el contribuyente vive una penosísima situación consecuencia de haberse mantenido el ejercicio 1989 en el ámbito administrativo, de manera que hoy no tendría ningún problema si todo el expediente (años 1989 y 1990) se hubiera remitido al Ministerio Fiscal”.

## **5. Conclusión**

Nuestra conclusión, fundada en Derecho, concretada en el artículo 180 de la Ley 58/2003, en el 32 del RD 2063/2004, en el 137.2 de la Ley 30/1992, en el 24 de la Constitución y en sentencias de la AN y del TSJ de Madrid, es que cuando en unas actuaciones inspectoras haya indicios de delito por un impuesto o ejercicio y por otros, sin embargo, no los haya, siempre que se trate de los mismos hechos o de hechos íntimamente relacionados, bien porque sean gasto en un impuesto a la vez que ingreso en otro, bien porque conformen un hecho único aunque desarrollado a lo largo de varios períodos impositivos, bien por cualquier otra causa, debe respetarse en todo caso el principio de prejudicialidad penal y esperarse a que el Juzgado de lo penal analice los hechos.

No actuar así, teniendo consciencia de que hay una causa penal sobre los mismos hechos, determina la no conformidad a Derecho de la actuación administrativa de la Inspección.

Y por supuesto también, la nulidad de la resolución del TEA que la confirme y que sostenga que dicha prejudicialidad no procede, puesto que el tribunal económico-administrativo, con independencia de su naturaleza *sui generis*, y aunque al mismo no se consideren aplicables los preceptos de las leyes jurisdiccionales que sostienen la necesidad de suspender el procedimiento ante una cuestión que se esté tramitando en un juzgado de instrucción, lo que no puede negarse es que, como órgano de la Administración, debe respetar el principio de presunción de inocencia, y por ello, no puede abstenerse de aplicar las normas de prejudicialidad penal y no considerarse vinculado por los hechos probados en virtud de resolución judicial firme.