

132  
**C R O N I C A**  
**T R I B U T A R I A**  
2009

ESTUDIOS Y NOTAS  
DOCTRINA ADMINISTRATIVA  
JURISPRUDENCIA  
BIBLIOGRAFIA COMENTADA



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

Diseño de portada e interiores: Instituto de Estudios Fiscales  
N.I.P.O.: 602-09-002-7  
I.S.S.N.: 210-2919  
Depósito Legal: M-1.472 - 1972  
Imprime: Solana e Hijos Artes Gráficas, S.A. Madrid  
Edita: Instituto de Estudios Fiscales  
Suscripciones: Instituto de Estudios Fiscales  
Cardenal Herrera Oria, 378  
Teléfono: 91- 339 89 02 - FAX: 91- 339 89 68  
Correo electrónico: [crónicas.tributarias@ief.meh.es](mailto:crónicas.tributarias@ief.meh.es)

Suscripción anual (2009):

- Instituciones, bibliotecas, centros de investigación,  
servicios de estudios, etc.: ..... 155 euros (IVA incluido)
- Particulares:..... 90 euros (IVA incluido)

• Números sueltos:

- Ejemplar: ..... 50 euros (IVA incluido)

## *S U M A R I O*

### **ESTUDIOS Y NOTAS**

- 9 AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER: «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria».
- 63 ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL: «La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos».
- 83 CARBAJO VASCO, DOMINGO: «Impuestos y género. Algunas reflexiones».
- 93 FERNÁNDEZ ORTE, JAIME: «La variable medioambiental en la imposición estatal».
- 121 MULEIRO PARADA, LUIS MIGUEL: «Los pagos a cuenta y las obligaciones formales en el régimen de determinación objetiva del IRPF».
- 145 PEÑA AMORÓS, MARÍA DEL MAR DE LA: «Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos».
- 165 SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL: «Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria».
- 195 SUÁREZ MOSQUERA, CARLOS: «Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades».

### **COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA**

#### **COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL**

- 229 • STC 14/2006, de 16 de enero y STC 39/2006, de 13 de febrero: vulneración por resoluciones de los tribunales del derecho a la tutela judicial efectiva en relación a la impugnación de resoluciones administrativas presuntas, deducidas del silencio de la Ad-

ministración ante la petición de un ciudadano. JUAN IGNACIO GOMAR SÁNCHEZ.

- 234 • STC 33/2006, de 13 de febrero: conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF. ISMAEL MUÑOZ CARMONA.

#### COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

- 241 • STJCE 10.1.2006. *Ministero dell'Economia e delle Finanze y Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, As. C-222/04: Ayudas de Estado y concepto de empresa en relación con la exención de imposición directa sobre los dividendos percibidos por las fundaciones bancarias. MARÍA AMPARO GRAU RUIZ.
- 246 • STJCE 12.1.2006, *Turn -und Sportunion Waldburg*, As. C-246/04: Adecuación al Derecho Comunitario de la normativa austriaca que limita la posibilidad de que las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro renuncien a la exención del IVA por arrendamientos de bienes inmuebles. PABLO CHICO DE LA CÁMARA.
- 250 • STJCE 12.1.2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of Customs & Excise*, As. Ac. C-354/03, C-355/03 y C-484/03: Sexta Directiva sobre el IVA - Artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1 - Deducción del IVA soportado - Actividad económica - Sujeto pasivo que actúa como tal - Entrega de bienes - Operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA - Fraude en cadena. NURIA PUEBLA AGRAMUNT.
- 262 • TJCE 12.1.2006. *Senior Engineering Investments BV*, As. C-494/03. Directiva 69/335/CEE. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales-Régimen nacional que somete a una sociedad de capital (filial) al impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación efectuada por su sociedad matriz (matriz) a favor de su filial (subfilial)- Impuesto sobre las aportaciones-Aumento de capital social- Aportación a la cuenta de «prima de emisión»-Incremento del patrimonio social-Aumento del valor de las participaciones sociales-Prestación efectuada por un socio-Aportación realizada por el socio del socio-Aportación a una filial-«Verdadero beneficiario»-Percepción del impuesto sobre las aportaciones una sola vez (en la Comunidad)-Artículo 58 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación)-Libertad de establecimiento-Práctica nacional que exime del impuesto a la sociedad de capital (filial) únicamente si su filial (subfilial) está establecida también en dicho Estado miembro. JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ.

## **BIBLIOGRAFIA COMENTADA**

- 269 «La fiscalidad en la Historia de España. Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.», de Antonio Aparicio Pérez  
(Reseña de SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA)
- 274 «Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español», de Varios autores  
(Reseña de FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA)

## **ABSTRACTS**



---

# Estudios y notas

---





---

# ESTUDIO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 191 Y 192 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

---

Ángel Aguallo Avilés  
Esther Bueno Gallardo  
Universidad de Córdoba

## RESUMEN

De entre las infracciones tributarias que causan un perjuicio económico directo para la recaudación, se abordan en el presente trabajo los dos tipos infractores entre los que existe una mayor similitud, a saber: las infracciones de los arts. 191 y 192 de la Ley General Tributaria (LGT). En relación con ambos preceptos son objeto de un examen minucioso en estas páginas –y de las consiguientes observaciones críticas– los tipos infractores que en ellos se recogen, los criterios de calificación de las infracciones, las sanciones que lleva aparejada su comisión y los criterios de graduación de las sanciones que les resultan aplicables. Se estudian asimismo en profundidad los supuestos de concurrencia de las conductas tipificadas en los arts. 191 y 192 LGT y de otros comportamientos que, de acuerdo con la LGT, también constituyen infracción tributaria; en particular, las infracciones tributarias por obtener indebidamente devoluciones (art. 193 LGT), por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195.1, párrafo 1º, LGT), por incumplir las obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT) o, en fin, por no observar las obligaciones de facturación o documentación legal y reglamentariamente establecidas (art. 201 LGT). Finalmente, son objeto también de un análisis detenido las consecuencias que se derivan, a tenor de los arts. 179.3, 27 y 191.6 LGT, de la regularización por el sujeto pasivo de su situación tributaria, ya tenga ésta carácter total o parcial y ya se lleve a efecto –en el caso de la infracción del art. 191 LGT– mediando o no la «autodenuncia» del obligado tributario.

*Palabras clave:* Infracciones tributarias. Perjuicio económico directo para la recaudación. Concursos de infracciones y de leyes. Regularización de la situación tributaria.

## SUMARIO

1. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: LA FALTA DE INGRESO EN LOS TRIBUTOS AUTOLIQUIDADABLES. 1.1. El tipo infractor del artículo 191 LGT. 1.1.1. *La delimitación positiva del tipo: los elementos objetivos y subjetivos del injusto típico.* 1.1.2. *La delimitación negativa del tipo: la aplicación de los arts. 27 y 161.1.b) LGT.*
- 1.2. En particular, la comisión de la infracción por los miembros de una entidad en ré-

gimen de atribución de rentas. 1.3. La calificación de la infracción en *leve, grave y muy grave*. 1.3.1. *Los criterios de calificación de la infracción. Ni la ocultación ni la utilización de medios fraudulentos constituyen criterios determinantes para calificar la infracción del artículo 191 LGT*. 1.3.2. La incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción. 1.3.3. *La calificación ex lege de la infracción en los supuestos de inobservancia de las condiciones establecidas en el art. 27.4 LGT*. 1.3.4. Especial referencia a algunos medios empleados en la comisión de la infracción. 1.4. Las sanciones previstas en el artículo 191 LGT. 1.5. El concurso de infracciones resuelto en el art. 191.5 LGT. 2. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 192 LGT: EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES EN LOS TRIBUTOS DE LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA. 2.1. La delimitación *positiva y negativa* del tipo infractor. 2.2. La clasificación de la infracción en *leve, grave y muy grave*. 2.2.1. *Los criterios de calificación de la infracción. A diferencia de la ocultación, la utilización de medios fraudulentos es un criterio determinante en la calificación de la infracción*. 2.2.2. *Sobre la compatibilidad de la ocultación como criterio de calificación de la infracción con el principio non bis in idem*. 2.3. Las sanciones previstas en el artículo 192 LGT. 2.4. Breve referencia a la concurrencia de las conductas sancionadas en los arts. 192, 200 y 201 LGT.

## 1. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: LA FALTA DE INGRESO EN LOS TRIBUTOS AUTOLIQUIDABLES

### 1.1. El tipo infractor del artículo 191 LGT

#### 1.1.1. *La delimitación positiva del tipo: los elementos objetivos y subjetivos del injusto típico*

En el art. 191 LGT se tipifica como infracción tributaria *dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo*, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 LGT o proceda la aplicación del art. 161.1.b) LGT. Basta la mera lectura del precepto para darse cuenta de que nos encontramos ante el comportamiento infractor que, en términos muy similares, se recogía en el derogado art. 79 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante, LGT 1963), en virtud del cual constituía infracción tributaria *grave* «[d]ejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el art. 127 también de esta Ley».

Pues bien, empleando la terminología acuñada por la doctrina penalista, conviene ante todo dejar claro que son varios los *elementos objetivos* que conforman el tipo de injusto previsto en el art. 191.1, párrafo 1º, LGT. El primero de ellos es que la conducta típica –el dejar de ingresar– se produzca en relación con *un tributo autoliquidable*. En efecto, al igual que sucedía con la infracción de la letra a) del art. 79 LGT 1963, la comisión del tipo infractor del art. 191 LGT es posible única y exclusivamente en el supuesto de tributos autoliquidables, esto es, en relación con aquellos tributos –la inmensa mayoría de los que conforman el sistema tributario español actual– que se gestionan por el sistema de autoliquidación (art. 120 LGT) y no de liquidación administrativa (art. 119 LGT). El art. 191 LGT se refiere explícitamente a esta exigencia tanto en su rúbrica como en el cuerpo del precepto cuando señala que constituye infracción tributaria *dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria «que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo»*.

Como se recordará, a diferencia de la regulación actual, el derogado art. 79 a) LGT 1963 guardaba silencio sobre este particular y fueron los Tribunales ordinarios los que pusieron el acento en la necesidad de que la falta de ingreso de la deuda tributaria se produjera en un tributo autoliquidable para que la infracción del art. 79 a) resultara aplicable: la «conducta del apartado a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria» –resaltó el Tribunal Supremo en la STS de 24-4-1997– «presupone la obligación del sujeto pasivo de “autoliquidar” la deuda» (1). Y en términos, si cabe más claros, habían puesto de relieve esta exigencia algunos Tribunales Superiores de Justicia: «[e]l tipo descrito –se afirmó, en el mismo sentido, en las SSTSJ de Castilla y León de 14-1-1997 y de 14-3-1997– es de omisión, total o parcial, del ingreso de la deuda tributaria y pese a que no se diga expresamente, viene circunscrito a los tributos con autoliquidación; quedando fuera los tributos del procedimiento “clásico”, para los que se introdujo con la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria la conducta del apartado b)» (2).

En segundo lugar, y como se deduce claramente del tenor literal del art. 191 LGT, la infracción que examinamos sólo puede cometerse si ha existido *falta de ingreso total o parcial* de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación del tributo correspondiente (3). La falta de ingreso constituye así un elemento objetivo *esencial* del tipo infractor (4). Ahora bien, como advirtieron en su momento la doctrina y los órganos de la jurisdicción ordinaria en relación con la infracción de la letra a) del art. 79 LGT 1963, y resulta igualmente predicable del art. 191 LGT, esta infracción no está constituida exclusivamente por la falta de ingreso sino por la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria que es consecuencia –y es éste el tercero de los elementos objetivos del injusto típico– de la *falta de presentación en plazo* de la autoliquidación, de su *presentación fuera de plazo y de las previsiones de regularización que estén permitidas legalmente* (las establecidas en el art. 27 LGT) o, en fin, de su *presentación incompleta, inexacta o con datos falsos* (5). De manera que, las «faltas de ingreso amparadas por la presentación, dentro de plazo, de una declaración-liquidación que, aunque pueda resultar incorrecta desde el punto de vista fiscal, sea completa, en el sentido de que refleje todos los datos requeridos fiscalmente tal y como aparezcan en una contabilidad transparente y regularmente llevada» (6) ni eran constitutivas de la infracción

(1) STS de 24-4-1997 (*RJ* 1997\3467), FD 4; y, en la misma línea, STS de 27-9-1999 (*RJ* 1999\7803), FD 5.

(2) SSTSJ de Castilla y León de 14-1-1997 (*JT* 1997\37), FD 4, y de 14-3-1997 (*JT* 1997\277), FD 5; en el mismo sentido, STSJ del País Vasco de 19-10-2001 (*JT* 2002\283), FD 3; y STSJ de Galicia de 30-4-2002 (*JT* 2002\1512), FD 3.

(3) *Cfr.* STS de 9-12-1997 (*RJ* 1998\485), FD 5; STSJ de Madrid de 22-1-1998 (*JT* 1998\302), FD 5; SSTSJ de Extremadura de 28-9-2007 (*JT* 2008\50), FD 5, y de 28-9-2007 (*JUR* 2008\51), FD 4.

(4) Así se pone de relieve expresamente en las SSTSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de 18-1-2002 (*JT* 2002\336), FD 3, y de 8-2-2002 (*JT* 2002\1235), FD 1.

(5) Son muchos los pronunciamientos de los Tribunales ordinarios en los que se contiene esta afirmación. Entre otros, en las SSTS de 27-9-1999 (*RJ* 1999\7803), FD 5, de 4-3-2003 (*RJ* 2003\3287), FD 4, y de 26-11-2007 (*RJ* 2007\8763), FD 5; STSJ de Andalucía de 26-7-1999 (*JT* 1999\1413), FD 4; STSJ de Canarias, sede de Las Palmas, de 17-7-2000 (*JT* 2001\160), FD 6; SSTSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 13-7-2002 (*RJ* 2002\1315), FD 5, de 2-7-2002 (*JT* 2002\1302), FD 5, y de 9-10-2007 (*JT* 2007\1513), FD 4; SSTSJ de Castilla y León, sede de Valladolid, de 31-3-2006 (*JT* 2006\1303), FD 4; STSJ de Asturias de 5-7-2005 (*JUR* 2006\19291), FD 2, y de 29-9-2006 (*JUR* 2006\294028), FD 2; STSJ de Extremadura de 28-9-2007 (*JT* 2008\50), FD 5, y de 28-9-2007 (*JT* 2008\51), FD 4; y, en fin, STSJ de la Comunidad Valenciana de 22-7-2007 (*JT* 2007\1552), FD 6.

(6) *Cfr.* STS de 27-9-1999, FD 5; SSTSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 13-7-2002, FD 5, y de 2-7-2002, FD 5.

tributaria grave del art. 79 a) LGT 1963, ni darán lugar ahora a la aplicación del art. 191 LGT.

El dejar de ingresar sancionado en el art. 191 LGT, en tanto que es el resultado de la falta de presentación en plazo de la autoliquidación o de su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, *encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa*. La ocultación de datos a la Administración constituye, pues, el *elemento subjetivo* del tipo cuya concurrencia resulta imprescindible para que pueda entenderse cometida la infracción del art. 191 LGT. La ocultación a que nos referimos –conviene advertirlo– es la que vulgarmente se conoce como tal, esto es, la que el diccionario de la RAE define como «[c]allar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad», no la acepción técnico-jurídica que de este término se contiene en el art. 184.2 LGT, esto es, dejar de presentar la declaración o presentar una declaración con omisiones, inexactitudes o falsedades siempre y cuando la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento. Y es que, como enseguida explicaremos, si además de la ocultación a que se refiere el diccionario que, insistimos, es la que conforma el tipo básico, concurre ocultación en sentido técnico-jurídico, la infracción tributaria cometida deja de ser leve para convertirse en grave (siempre y cuando la cantidad dejada de ingresar sea superior a 3000 euros). En otras palabras, la ocultación en su acepción vulgar es una circunstancia definitoria del tipo básico –el elemento subjetivo del tipo necesario para que el art. 191 LGT resulte aplicable– mientras que la ocultación en su acepción técnico-jurídica constituye un criterio de calificación de la infracción.

A este respecto podría cuestionarse si la previsión de la ocultación como criterio de calificación de la infracción (art. 184.2 LGT), esto es, como una circunstancia cuya concurrencia da lugar a una agravación de la conducta típica cometida y de la sanción a imponer, no vulnera el principio *non bis in idem* en su vertiente de *principio de inherencia* (7). En efec-

---

(7) El *principio de inherencia* constituye una derivación de la prohibición constitucional de *bis in idem* (art. 25.1 CE) que comporta, a su vez, *una triple prohibición*: en primer lugar, que una misma acción u omisión constituya simultáneamente un *elemento definitorio del injusto típico* y un *criterio de calificación* de la infracción (en nuestro ámbito, una circunstancia que determine la calificación de la infracción como grave o muy grave); en segundo lugar, que una misma acción u omisión opere como *elemento constitutivo del tipo* y como *criterio de graduación de las acciones aplicables*; y, en tercer lugar, en fin, que *una misma acción u omisión constituya al mismo tiempo un criterio de calificación de la infracción y de graduación de las sanciones*. Esta prohibición que, insistimos, se conoce como principio de inherencia, se recoge en el ámbito del Derecho penal en el art. 67 CP, en virtud del cual en la cuantificación de la pena o sanción no se aplicarán «las circunstancias agravantes (...) que la Ley haya tenido en cuenta al describir o sancionar una infracción, ni a las que sean de tal manera inherentes al delito que sin la concurrencia de ellas no podría cometerse», y en dos de sus manifestaciones –las enumeradas en primer y segundo lugar– se contiene también actualmente en el art. 180.2 LGT. En concreto, de conformidad con el apartado 2 del art. 180 LGT, «[u]na misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente». Y, en fin, antes de la entrada en vigor de la LGT 2003, los Tribunales de justicia ya se habían venido pronunciando sobre la necesidad de aplicar el principio de inherencia en el seno del procedimiento tributario sancionador. Así, la SAN 16-10-2000 (*JT* 2000\1911) subrayó que cuando «la misma conducta que se tipifica como constitutiva de infracción tributaria se tiene en cuenta para apreciar una circunstancia agravatoria de la sanción, dando lugar en la práctica a la doble sanción de una conducta, a valorarla como constitutiva del tipo básico y de la circunstancia agravatoria de la sanción», se lleva a cabo una «práctica proscrita en el derecho sancionador» (FD 3); la STSJ de Galicia de 27-2-1998 (*JT* 1998\476) dejó claro que «una misma circunstancia fáctica o normativa no puede integrar, a la vez, un elemento constitutivo del tipo infraccional y una circunstancia de agravación» [FD 3; y en

to, si hemos dicho que el comportamiento que se sanciona en el art. 191 LGT consiste en la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria que es consecuencia, bien de la falta de presentación de la declaración, bien de su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades, y estos mismos comportamientos –siempre y cuando la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento– son constitutivos también del criterio de calificación de la infracción, podría cuestionarse si la agravación del injusto típico cometido como consecuencia de la concurrencia de la ocultación (arts. 184.2 y 191.3 LGT) no supone sancionar dos veces un mismo comportamiento o, lo que es lo mismo, vulnerar el principio *non bis in idem* establecido en los arts. 25.1 CE y 180.2 LGT.

Anticipándonos a lo que explicaremos al comentar el art. 192 LGT, podemos concluir ya que, desde nuestro punto de vista, no puede descartarse que se afecte el principio *non bis in idem* cuando la infracción del art. 191 LGT haya sido calificada como *grave* como consecuencia de la aplicación del criterio de la ocultación. Y es que, tal y como aparece delimitado este criterio de calificación en el art. 184.2 LGT, y desarrollado en el art. 10 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RPS), la simple comisión de la infracción del art. 191 LGT determinará *automáticamente*, en la práctica totalidad de los supuestos, la agravación del tipo básico por la concurrencia de la ocultación como criterio de calificación. A este respecto debe tenerse presente que, de acuerdo con el art. 10 RPS, el cómputo de la incidencia de la ocultación se determina, en esencia, mediante la siguiente fracción: cantidades regularizadas *en las que se aprecia ocultación* / totalidad de las cantidades regularizadas *sancionables*. Pues bien, en la medida en que *ex art.* 184 LGT existe ocultación cuando no se presenten declaraciones o se presenten de forma incorrecta, y estos comportamientos –según hemos visto– son los mismos que dan lugar a la falta de ingreso sancionada en el art. 191 LGT, el denominador de la fracción tiende a coincidir con el denominador, y el resultado de la misma suele ser igual a 100. De ordinario es, por tanto, superior al 10 por 100, que es lo que reclama el art. 184.2 LGT para que la ocultación opere como criterio de calificación. La aplicación, por tanto, de este criterio es, en la mayoría de los supuestos, automática y, en consecuencia, contraria a la prohibición de *bis in idem* que se deriva del art. 25 CE y proscribiera expresamente el art. 180.2 LGT.

Ahora bien, habida cuenta de la existencia de una mayor similitud entre la ocultación a que se refiere el art. 184.2 LGT y la conducta típica sancionada en el art. 192 LGT, volveremos sobre estos argumentos cuando examinemos este último precepto.

Fue precisamente la necesidad de que concurriera ocultación para que pudiera entenderse cometido el tipo infractor la circunstancia que llevó a algunos órganos de la jurisdicción ordinaria durante la vigencia de la LGT de 1963 a defender –erróneamente, desde nuestro punto de vista– que sus efectos *sólo podían superarse por la actuación investigadora de la Inspección de los Tributos*: el supuesto que analizamos –se puso de relieve repetidamente– «consiste en dejar de ingresar en plazo, aunque no lo diga de modo expreso el artículo 79, letra a) de la Ley General Tributaria encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, *cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevi-*

---

el mismo sentido se pronunció la STSJ de Galicia de 30-4-2001 (*JT* 2001\1168)]; la STSJ de Extremadura de 8-11-2001 (*JT* 2001\1954) afirmó que «una misma conducta no puede considerarse a un tiempo infracción simple y criterio de graduación de la sanción» (FD 3); y, en fin, con posterioridad a la aprobación de la LGT 2003, la STSJ de Cataluña de 19-3-2004 (*JT* 2004\888) insistió en que el principio *non bis in idem* «como es natural, rechaza también la consideración en este aspecto de circunstancias que ya han sido tenidas en cuenta a la hora de configurar el tipo del ilícito (...) o hechos o conductas que ya han sido castigados» (FD 3).

*table actuación investigadora de la Inspección de los Tributos» (8). De modo que, siempre que la Administración tributaria practicaba una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 123 LGT 1963), los Tribunales habían venido concluyendo que no se cometía la infracción tributaria que analizamos, en la medida en que no existía ocultación: «[s]egún esta interpretación del artículo 79, a), en relación con el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria –se venía afirmando sin ambages–, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación» (9).*

A nuestro juicio, sin embargo, esta jurisprudencia era errónea ya que, tanto entonces como ahora, resulta perfectamente posible que los datos no declarados por el obligado tributario obren en poder de la Administración porque le hayan sido facilitados por terceros o por el mismo obligado tributario en declaraciones relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción y que pese a todo exista ocultación. Y es que, para que concurra la ocultación que reclamaba el derogado art. 79 a) LGT 1963 y exige el actual art. 191 LGT, sólo es necesario que el sujeto pasivo no declare u omita en su declaración datos o informaciones que venía obligado a poner en conocimiento de la Hacienda Pública. Que éstos ya obraran en poder de la Administración y se pudiera practicar la correspondiente liquidación provisional de oficio es una circunstancia absolutamente ajena al comportamiento infractor que examinamos y que no impide su apreciación. Así lo establece el art. 20 del derogado RD 1930/1998 y lo vuelve a señalar el RPS vigente que en relación con la acepción técnico-jurídica de la ocultación advierte de la irrelevancia de que «la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor» (art. 4.1 RPS) para que pueda considerarse aplicable el criterio de calificación; irrelevancia que, como venimos señalando, es trasladable, *mutatis mutandis*, a la concurrencia de la ocultación como elemento subjetivo configurador del tipo básico. Y, en fin, seguramente, contra la doctrina jurisprudencial a la que nos venimos refiriendo pretende alzarse también el actual art. 209.2 LGT cuando establece que los procedimientos sancionadores pueden incoarse «como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección».

Esto sentado, interesa señalar que son precisamente los elementos positivos del tipo a que acabamos de referirnos los que permiten diferenciar la infracción del art. 191 LGT de las establecidas en los arts. 198 y 199 LGT consistentes, respectivamente, en la falta

---

(8) Cfr. SSTs de 29-4-2004 (*RJ* 2004\3492), FD 4, de 4-3-2003 (*RJ* 2003\3287), FD 4, de 2-6-2001 (*RJ* 2001\6032), FFDD 4-9, y de 10-11-1999 (*RJ* 1999\9600), FFDD 2-3; STSJ de Cantabria de 22-11-2002 (*JT* 2002\1784), FD 6; SSTSJ de Galicia de 14-2-2007 (*JUR* 2007\204853), FD 2, de 14-3-2007 (*JUR* 2007\203457), FD 3, de 9-5-2007 (*JT* 2007\796), FD 4, y de 31-5-2007 (*JT* 2007\792), FD 9; y SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 28-10-2005 (*JUR* 2006\109273), FD 2, y de 21-6-2007 (*JT* 2007\1088), FD 4.

(9) Se efectúa esta aseveración, entre otras, en las SSTs de 14-9-2006 (*RJ* 2006\6568), FD 6, de 29-4-2004 (*RJ* 2004\3492), FD 4, de 4-3-2003 (*RJ* 2003\3287), FD 4, de 2-6-2001 (*RJ* 2001\6032), FFDD 4-9, y de 10-11-1999 (*RJ* 1999\9600), FFDD 2-3; STSJ de Cantabria de 22-11-2002 (*JT* 2002\1784), FD 6; SSTSJ de Asturias de 10-3-2006 (*JUR* 2006\132937), FD 3, de 26-1-2006 (*JUR* 2006\54193), FD 5, y de 14-6-2007 (*JT* 2007\1316), FD 5; SSTSJ de Galicia de 14-2-2007 (*JUR* 2007\204853), FD 2, de 14-3-2007 (*JUR* 2007\203457), FD 3, de 9-5-2007 (*JT* 2007\796), FD 4, y de 31-5-2007 (*JT* 2007\792), FD 9; y, finalmente, STSJ de la Comunidad Valenciana de 21-6-2007 (*JT* 2007\1088), FD 4.

de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones o en su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades «*siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública*». Como señalaba la STSJ de Cantabria de 3-2-1998 en relación con los derogados arts. 79 a) y 78.1.a) LGT 1963, precursores de los actuales arts. 191, 198 y 199 LGT, la distinción reside en que en la infracción del art. 191 LGT no sólo es apreciable el incumplimiento de un deber formal de declarar, sino la conducta conjunta e inescindible de ocultar datos relevantes a la Administración, a través de la falta de presentación de la declaración o de su presentación incorrecta, como medio para incumplir el deber de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria (10).

### 1.1.2. La delimitación negativa del tipo: la aplicación de los arts. 27 y 161.1.b) LGT

Como venimos explicando, no toda falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria da lugar a la comisión de la infracción prevista en el art. 191 LGT. En efecto, de acuerdo con el párrafo 1º del art. 191.1 LGT, no se realiza el tipo infractor en los supuestos en los que el obligado tributario regulariza de forma espontánea pero extemporánea su situación tributaria y en aquellos otros en los que se presenta dentro de plazo una autoliquidación correcta pero se deja de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. En el primer caso, esto es, cuando el obligado tributario regulariza de forma espontánea pero extemporánea su situación tributaria, procede la aplicación de los recargos establecidos en el art. 27 LGT (recargo único del 5, 10 ó 15 por ciento cuando la presentación de la autoliquidación se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso; o recargo del 20 por ciento más intereses de demora si han transcurrido más de doce meses desde el término del plazo señalado para la presentación). En el segundo caso —cuando se presenta dentro de plazo una autoliquidación correcta que no va acompañada del correspondiente ingreso—, se produce la recaudación de la deuda en periodo ejecutivo, según dispone el art. 161.1.b) LGT.

Antes de examinar ambos supuestos, conviene efectuar una aclaración. Pese al tenor literal del art. 191.1, párrafo 1º, LGT, que confiere un mismo tratamiento a los arts. 161.1.b) y 27 LGT, estos preceptos no pueden calificarse de la misma forma. Mientras que el art. 161.1.b) LGT opera efectivamente como *un elemento negativo del tipo*, esto es, se trata de un caso en el que la conducta del obligado tributario *no es típica* (queda extramuros del ámbito de aplicación del art. 191.1 LGT), el art. 27 LGT constituye *una excusa absolutoria*: aún habiéndose cometido una acción u omisión típica, antijurídica, y culpable, *se excluye la penalidad* del comportamiento llevado a cabo por el sujeto pasivo. Esta conclusión se infiere, inequívocamente, de la interpretación del art. 191.1, párrafo 1º, LGT a la luz de los arts. 27 y 179.3 LGT.

Efectuando una interpretación *gramatical* del art. 191.1 LGT, esto es, apegada al tenor literal de la norma, podría concluirse que tanto la regularización con arreglo al art. 27 LGT como la aplicación del art. 161.1.b) LGT constituyen elementos negativos del tipo o, lo que es lo mismo, supuestos en los que no se realiza el injusto típico y, por ende, no resulta aplicable el art. 191 LGT: constituye infracción tributaria dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria «*salvo* —reza el precepto— que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161». Tras la lectura del art. 191.1 LGT podría mantenerse —y no sería descabellado—

(10) Cfr. STSJ de Cantabria de 3-2-1998 (JT 1998\202), FD 8.

que el legislador al redactar el tipo infractor ha excluido expresamente de su ámbito de aplicación los supuestos a que se refieren los arts. 27 y 161.1.b) LGT. A nuestro juicio, sin embargo, esta conclusión es correcta respecto del art. 161.1.b) LGT –ciertamente, cuando se presenta en plazo una autoliquidación completa y correcta que no va acompañada del correspondiente ingreso, el art. 191 LGT no resulta aplicable–, pero no puede afirmarse lo mismo del art. 27 LGT. Una exégesis sistemática de los arts. 191.1, 27 y 179.3 LGT impide sostener que cuando se regulariza la situación tributaria de conformidad con el art. 27 LGT no se comete la infracción del art. 191 LGT (cuestión distinta es que este comportamiento no resulte sancionable).

En efecto, de acuerdo con el art. 27 LGT, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se calcularán «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas» y excluirán «*las sanciones que hubieran podido exigirse*». Interpretando *a sensu contrario* esta previsión resulta que, de no haber mediado la presentación extemporánea de la correspondiente autoliquidación o declaración *se hubieran podido exigir sanciones*. Y para que sea posible la imposición de sanciones la conducta llevada a cabo inicialmente por el obligado tributario *debía ser típica, antijurídica y culpable* (de lo contrario, no sería sancionable). Lo que se excluye, por tanto, con la regularización es la *penalidad* del comportamiento inicial del sujeto pasivo, que resulta subsumible en el tipo de injusto que examinamos. El art. 27 LGT constituye, así –utilizando la terminología empleada por la doctrina penalista– una *excusa absolutoria* y no un elemento negativo del tipo (11).

Más claramente, si cabe, se deduce esta conclusión del art. 179.3 LGT en virtud del cual la regularización de la situación tributaria en el caso que ahora nos ocupa lleva aparejados dos corolarios. De una parte, la exención de responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida como consecuencia de la falta de presentación o presentación incorrecta de la autoliquidación: los obligados tributarios –dispone el párrafo 1º del art. 179.3 LGT– «que voluntariamente regularicen su situación tributaria (...) no incurrirán en responsabilidad *por las infracciones tributarias cometidas* con ocasión de la presentación de aquéllas». Y, de otra parte, la aplicación de los recargos del art. 27 LGT: «[l]o dispuesto en el párrafo anterior –se añade en el párrafo 2º– se entenderá sin

---

(11) Como vienen señalando los estudiosos del Derecho Penal, el legislador excluye en ocasiones la penalidad de un comportamiento, esto es, decide no imponer una pena, a pesar de haberse producido una acción típica, antijurídica y culpable. Esta exclusión de la penalidad es lo que se conoce como excusa absolutoria y presupone la tipicidad de la conducta. La tipicidad, esto es, la posibilidad de subsumir una acción u omisión en el tipo infractor, constituye *conditio sine qua non* para la aplicación de una excusa absolutoria. Pues bien, de acuerdo con el art. 27 LGT, cuando el obligado tributario regulariza su situación tributaria mediante la presentación extemporánea de una autoliquidación o declaración complementaria su comportamiento es típico; lo que no resulta es sancionable (se excluirán «*las sanciones que hubieran podido exigirse*») y, por ende, no nos encontramos ante un elemento negativo del tipo, sino ante una excusa absolutoria. A esta misma conclusión había llegado la práctica totalidad de los Tribunales ordinarios durante la vigencia de la LGT 1963. De forma casi unánime habían considerado, en efecto, que el art. 61.3 LGT 1963 (precedente del actual art. 27 LGT) operaba como excusa absolutoria en relación con la infracción del art. 79 a) LGT 1963 (actual art. 191 LGT). Esta es la doctrina que se sienta, en particular, en las SSTs de 24-1-1996 (*RJ* 1996\1702), FD 2, de 2-5-1996 (*RJ* 1996\8596), FD 1, y de 18-5-1999 (*RJ* 1999\5118), FD 4; STSJ de Baleares de 8-3-2002 (*JT* 2003\156), FD 2; STSJ de Castilla-La Mancha de 17-9-2003 (*JT* 2004\254), FD 3; y SSTSJ de Castilla y León (sede Burgos) de 23-12-2004 (*JUR* 2005\47694), FD 2, de 16-9-2005 (*JT* 2005\1353), FD 3, y de 12-9-2005 (*JUR* 2005\228822), FFDD 2-5; y, en fin, en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 3-9-2007 (*JUR* 2008\7050), FD 2.



perjuicio de lo previsto en el artículo 27». Pues bien, si como señala algún pronunciamiento jurisprudencial aislado (12), el art. 27 LGT operara efectivamente como un elemento negativo del tipo –y no como una excusa absolutoria– no procedería excluir la responsabilidad por el comportamiento inicial del obligado tributario y, lo que es aún más evidente, no se aludiría a «las infracciones tributarias cometidas», puesto que no se habría cometido infracción alguna. Y ambas previsiones –lo subrayamos una vez más– se contienen explícitamente en el párrafo 1º del art. 179.3 LGT, en relación con la aplicación del art. 27 LGT, a que se refiere el párrafo 2º de dicho precepto.

En definitiva, una cosa es lo que se infiere del tenor literal del art. 191.1 LGT, que no hace más que determinar de forma inteligible (en aras del principio de tipicidad) los comportamientos que son constitutivos de infracción tributaria y resultan sancionables, y otra la que se deduce de una exégesis sistemática de los preceptos que la LGT destina a disciplinar los supuestos de regularización tributaria: los arts. 27 y 179.3 LGT. A nuestro modo de ver, son estos últimos los que resultan decisivos para determinar la verdadera naturaleza de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, y no los términos concretos en que aparece redactado el tipo infractor que, a los efectos que ahora nos interesan, no constituyen una fórmula muy afortunada –aunque sí clara– de precisar qué comportamientos resultan sancionables a tenor del art. 191 LGT.

Mas acertada en nuestra opinión resulta la fórmula elegida por el Código penal en la tipificación del denominado delito fiscal. Al igual que sucede en el ámbito tributario, en relación con el delito del art. 305 CP, se excluye la responsabilidad en los supuestos en que el obligado tributario regulariza de forma espontánea pero extemporánea su situación tributaria. Ahora bien, el legislador penal, más escrupuloso en la construcción del injusto que el legislador tributario, no hace mención a esta circunstancia en la definición del tipo (en el apartado 1 del art. 305 CP) sino en un momento posterior de la regulación (en el apartado 4 del art. 305 CP). El tipo del delito fiscal aparece perfectamente definido en el apartado 1 del art. 305 CP, y el apartado 4 de este mismo precepto se limita a excluir la penalidad («[q]uedará exento de responsabilidad penal», señala) de este comportamiento cuando el obligado tributario regulariza su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación; antes de que se interponga contra él querrela o denuncia; o, en fin, antes de tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Se separa así la definición del injusto típico de la determinación de los supuestos en los que se excluye la penalidad del comportamiento. La finalidad es la misma que se persigue en el art. 191 LGT, pero la redacción del art. 305 CP es más precisa y no da lugar a equívocos: la regularización llevada a cabo por el obligado tributario opera como excusa absolutoria.

Esto sentado, conviene enunciar –siquiera sea brevemente– las condiciones necesarias para que el art. 27 LGT resulte aplicable. De su concurrencia depende que proceda la exacción de los recargos por declaración extemporánea o que la conducta del obligado tributario sea sancionable en los términos previstos en el art. 191 LGT.

En primer lugar, constituye *conditio sine qua non* para la imposición de los recargos del art. 27 LGT que el obligado tributario proceda a la regularización de su situación tributaria, esto es, que presente ante la Administración tributaria competente, bien la autoliquidación inicialmente omitida, bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo (13). Y, desde nuestro punto de vista, cabe que la regula-

---

(12) Cfr. STSJ de Andalucía de 6-4-1998 (JT 1998\603), FD 3.

(13) Para que se aprecie la existencia de regularización, es necesario que el obligado tributario presente una «declaración» o «autoliquidación», entendiéndose por tal los documentos a que se re-

rización sea *total* o *parcial*, esto es, que el obligado tributario presente fuera de plazo, sin que exista requerimiento previo por parte de la Administración, la autoliquidación completa y correcta que inicialmente no presentó o lo hizo de forma incorrecta; o bien que presente una autoliquidación que, adoleciendo en parte de omisiones, inexactitudes o falsedades, venga a subsanar parcialmente la que dejó de presentar en su día o presentó con un mayor número de omisiones, inexactitudes o falsedades. En el primer caso –esto es, cuando se procede a la regularización *total* de la situación tributaria–, se excluye la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida –la establecida en el art. 191 LGT– (art. 179.3, párrafo 1º, LGT) y se imponen los recargos previstos en el art. 27 LGT (art. 179.3, párrafo 2º, LGT). En el segundo supuesto –cuando el obligado tributario regulariza *parcialmente* su situación tributaria–, en cambio, se producen diversos efectos: sobre la parte de la deuda tributaria regularizada, se excluye la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida (art. 179.3, párrafo 1º, LGT) y se imponen los recargos del art. 27 LGT (art. 179.3, párrafo 2º, LGT); y sobre la parte de la deuda tributaria ocultada a la Administración, resultan exigibles las sanciones previstas en el art. 191 LGT.

Que cabe la regularización *parcial* de la situación tributaria es una conclusión que se infiere claramente del art. 179.3, párrafo 2º, *in fine*. De acuerdo con este precepto, la exclusión de responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida que, *ex art.* 179.3, párrafo 1º, comporta la regularización de la situación tributaria, se entenderá sin perjuicio «de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación...*incorrecta* de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes». En la medida en que se alude a la presentación *incorrecta* de las nuevas autoliquidaciones se da luz verde a los supuestos de regularización parcial a que nos venimos refiriendo. Corroboran asimismo esta conclusión los apartados 5 y 6 del art. 15 RPS que se refieren explícitamente a la posibilidad de regularización parcial en relación con la infracción prevista en el art. 199 LGT (infracción tributa-

---

fieren los arts. 119 y 120 LGT. A estos efectos, los Tribunales ordinarios y el TEAC han venido puntualizando (puntualizaciones que, aunque fueron efectuadas durante la vigencia de la LGT de 1963, resultan perfectamente extrapolables en la exégesis de la actual LGT): a) que *no son declaraciones tributarias la contabilidad* [SSTSJ de Castilla y León (sede Burgos) de 16-9-2005 (*JT* 2005\1353), FD 3, y de 12-9-2005 (*JUR* 2005\228822), FD 3; y RRTEAC de 7-7-1993, FD 4, y de 20-10-1992, FD 8] o la «*información estadístico-contable*» presentada por el obligado tributario en la Dirección General de Seguros [STS de 17-1-2004 (*RJ* 2005\3025), FD 1; y RRTEAC de 20-4-1994 (*JT* 1994\648), FD 3, y de 12-2-1997 (*JT* 1997\300), FD 3]; b) que tampoco puede considerarse declaración tributaria, a los efectos del art. 119 LGT, la que presenta *una persona ajena al interesado* [RTEAC de 7-9-1994 (*JT* 1994\1314), FD 4]; c) que no se aplican los recargos del art. 61.3 LGT 1963 (actual art. 27 LGT) cuando se presenta en la Hacienda Pública *comunicación* en la que se pone de manifiesto la intención del obligado tributario de presentar una autoliquidación o declaración complementaria, pero en la que *no se incluyen los elementos necesarios para que la Administración tributaria pueda cuantificar las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos* (RTEAC de 28-4-1993, FD 8); y, en fin, d) que, por el contrario, tiene validez como declaración «la manifestación del hecho imponible en documento presentado a la Administración tributaria *aunque hubiera sido en declaración destinada a impuesto distinto*» (RTEAC de 20-4-1994, FD 3). Por otra parte, es necesario que la «declaración» o «autoliquidación» extemporánea se presente en la *Administración tributaria competente*. De manera que, no da lugar a la exacción de los recargos del art. 27 LGT, sino a la imposición de las sanciones previstas en el art. 191 LGT, la presentación de la declaración en una Administración *no tributaria* [RRTEAC de 25-11-1992, FD 4, y de 20-4-1994 (*JT* 1994\648), FD 3] o en una Administración tributaria *incompetente*: «la presentación a autoliquidación del Impuesto –se afirma en la STSJ de Baleares de 17-9-1996 (*JT* 1996\1100)- ante una Administración incompetente equivale a su no presentación ante la Administración competente, lo que constituye el tipo de la letra a) del art. 79 de la Ley General Tributaria» (FD 6).

ria consistente en la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información).

Ahora bien, cualquiera que sea el alcance de la regularización practicada –total o parcial–, para que proceda la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, en lugar de las sanciones establecidas en el art. 191 LGT, el obligado tributario tiene que *autodenunciarse* o, lo que es lo mismo, «confesar» el incumplimiento inicial de sus obligaciones tributarias. Esta exigencia, que había sido reclamada por los Tribunales ordinarios y el TEAC durante la vigencia de la LGT de 1963, se establece expresamente en la actualidad en el art. 27.4 LGT.

Antes de la aprobación de la LGT 2003, resultaba relativamente frecuente el ingreso de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre con ocasión de la declaración de otro trimestre distinto sin hacer constar expresamente el periodo impositivo a que se referían las bases y las cuotas del Impuesto objeto de regularización. Los órganos de la jurisdicción ordinaria y el TEAC habían venido rechazando estas prácticas y considerando, en general, que en estos supuestos no procedía la exacción de los recargos por declaración extemporánea sino la imposición de las sanciones establecidas en el derogado art. 79 a) LGT 1963 (14).

Aunque esta fue, sin duda, la posición jurisprudencial mayoritaria durante la vigencia de la LGT 1963 no faltaron Tribunales que se decantaron por otras soluciones, a saber:

- Algunas Sentencias mantuvieron que en estos supuestos de ingreso fuera de plazo de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre con ocasión de la declaración de otro trimestre distinto *resultaban aplicables los recargos del art. 61.3 LGT 1963* (actual art. 27 LGT) (15).
- En algún pronunciamiento aislado –en particular, en la STSJ de Castilla-La Mancha de 17-9-2003– se llegó a la conclusión de que en estos casos procedía imponer la sanción por infracción del art. art. 79 a) LGT 1963 (en la actualidad, art. 191 LGT), *pero ate-*

---

(14) Son legión las Sentencias en las que se ha mantenido que el ingreso fuera de plazo de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre con ocasión de la declaración de otro trimestre distinto *daba lugar a la imposición de la sanción establecida en el art. 79 a) LGT 1963* (art. 191 LGT 2003) *y no a la aplicación de los recargos previstos en el art. 61.3 LGT 1963* (art. 27 LGT 2003). En este sentido se pronuncian, entre otras, las SSAN de 1-7-2005 (*JUR* 2005\238285), FD 3, y de 19-9-2006 (*JT* 2007\155), FD 2; SSTSJ de Asturias de 15-2-2002 (*JT* 2002\287), FFDD 2-3, y de 9-10-2006 (*JUR* 2006\257093), FD 3; STSJ de Castilla-La Mancha de 20-1-2005 (*JUR* 2005\63862), FD 3; SSTSJ de Castilla y León (sede Burgos) de 23-12-2004 (*JUR* 2005\47694), FD 2, de 12-9-2005 (*JUR* 2005\228822), FFDD 2-5, de 16-9-2005 (*JT* 2005\1353), FD 4, y de 4-10-2006 (*JUR* 2006\278598), FD 6; STSJ de la Rioja de 17-2-2005 (*JT* 2006\1581), FD 2; SSTSJ de Aragón de 25-2-2005 (*JUR* 2005\197071), FD 2, de 31-10-2005 (*JUR* 2006\122365), FD 2, y de 19-12-2005 (*JT* 2006\573), FD 2; SSTSJ de Extremadura de 10-7-2007 (*JUR* 2007\307757), FD 3, y de 11-7-2007 (*JUR* 2007\307609), FD 3; o, en fin, RRTEAC de 9-5-2001 (*JT* 2002\515), FD 2, de 15-6-2005 (*JT* 2005\1405), FD 20, y de 14-6-2006 (*JT* 2006\1416), FD 2.

(15) Véanse, en este sentido, las SSTSJ de Murcia de 26-12-2002 (*JT* 2002\1856), FD 4, y de 16-2-2007 (*JUR* 2007\323367), FD 2; SSTSJ de Cataluña de 13-6-2005 (*JUR* 2006\217353), de 30-6-2005 (*JT* 2006\1243), FD 5, de 12-4-2007 (*JUR* 2007\247835), FFDD 3-5, de 24-5-2007 (*JUR* 2007\303779), FFDD 4-5, de 18-7-2007 (*JT* 2007\1198), FFDD 2-3, de 18-7-2007 (*JT* 2007\1199), FD 3, y de 21-9-2007 (*JUR* 2008\35341), FFDD 4-5; STSJ de Asturias de 20-4-2006 (*JT* 2006\1050), FD 3; STSJ de la Comunidad Valenciana de 21-5-2007 (*JUR* 2007\260786), FD 3; y SSTSJ de la Comunidad de Madrid de 5-7-2007 (*JT* 2007\1345), FD 4, y de 12-7-2007 (*JUR* 2007\317836), FD 3.

*nuada por la aplicación del art. 21.6ª CP (16). Aunque no ha sido ésta la solución adoptada expresamente en el art. 191.6 LGT, la doctrina sentada en el pronunciamiento parece haber inspirado la previsión contenida en este precepto. En efecto, como veremos posteriormente, en este artículo se establece que «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» (a saber, identificación expresa del periodo impositivo de liquidación al que se refieren las autoliquidaciones extemporáneas e inclusión en estas liquidaciones únicamente de los datos relativos a dicho periodo). Así pues, cuando existe regularización de la situación tributaria sin autodenuncia, el comportamiento es constitutivo de infracción tributaria, si bien la regularización lleva aparejada una *minoración de la sanción aplicable*. Esta minoración, empero, no se lleva a cabo mediante la aplicación de una atenuante, como sucede en la STSJ de Castilla-La Mancha de 17-9-2003, sino mediante *la recalificación del comportamiento infractor* que deja de ser *grave* o *muy grave* para convertirse en *leve* (si la infracción inicialmente cometida era *leve*, la regularización no lleva aparejado efecto alguno).*

---

(16) En la STSJ de Castilla-La Mancha de 17-9-2003 (*JT 2004\254*) se afirma, en concreto, lo siguiente: «desde el punto de vista técnico estima ahora la Sala que la solución [de estos supuestos] no puede venir por exigencias del principio de tipicidad por la consideración de los hechos como infracciones simples, ya que la relación entre los artículos 79 a) y 61.3 no permite otra respuesta que la de considerar la conducta como infracción grave cuando se detecta un ingreso realizado fuera de plazo que no se ajusta a la forma de regularización prevista en esos preceptos.- Ahora bien, las exigencias que se derivan de aquellos principios de proporcionalidad de las sanciones y de culpabilidad con rango constitucionalidad imponen el rechazo de una sanción como la que resulta de la aplicación al supuesto de autos en relación con las cuotas dejadas de ingresar por tratarse de un tributo repercutido, de una multa proporcional equivalente como mínimo al 75% de la deuda (artículo 88.3 de la Ley General Tributaria) más el 10% por ocultación de datos (artículo 82.1 d). Y aun cuando ciertamente ni el artículo 82 de la Ley ni posteriormente el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el Régimen Sancionador Tributario contemplan la posibilidad de hacer uso de circunstancias atenuantes o de criterios de graduación de las sanciones que contemplen circunstancias favorables al sujeto infractor, ya que sólo incluyen un catálogo de circunstancias que operan en sentido agravatorio, y únicamente se hace referencia como elemento de reducción de las sanciones el de la conformidad con la propuesta de regularización, es preciso encontrar una solución al evidente desajuste entre la proporcionalidad de la sanción de quien no paga de la sanción de quien lo hace regularizando la deuda pero de forma irregular.- Lo que a nuestro juicio lleva a la aplicación al caso de los principios del Derecho Penal con los matices necesarios, encontrando respuesta por la vía de la graduación atemperada de la sanción con criterios de graduación admitidos con carácter general en el citado Derecho Penal, esto es, el empleo de circunstancias atenuantes generalmente admitidas en esta rama del Derecho, siendo una de ellas la anteriormente conocida como arrepentimiento espontáneo que hoy se ha objetivado en relación con la reparación voluntaria de los efectos perjudiciales de la infracción en el artículo 21, 6ª del CP, que considera circunstancia que atenúa la responsabilidad penal el haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima o a disminuir sus efectos.- Y en este caso al haberse efectuado de manera espontánea antes del requerimiento administrativo ha de estimarse como muy cualificada, lo que permite de acuerdo con los criterios de aplicación de las penas del CP -artículo 66, 4ª- analógicamente utilizados rebajar en un grado la pena de multa proporcional, lo que supone la disminución de la misma a juicio de la Sala al 43% de las cuotas dejadas de ingresar en los trimestres en que se produjo esta conducta, como más adecuada a la culpabilidad de la actora y a las exigencias del principio de proporcionalidad» (FD 6).

- Y, en fin, otras Sentencias, en una solución salomónica, consideraron que el ingreso fuera de plazo de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre en la declaración de otro trimestre distinto constituía *infracción simple* (17).

El legislador tributario ha intentado poner fin definitivamente a estas prácticas previniendo explícitamente en el art. 27.4 LGT que para que puedan ser aplicables los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo «deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren» y «deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período». Y, paralelamente, se ha establecido en el apartado 6 del art. 191 LGT que la inobservancia de estos requisitos dará lugar a la comisión de la infracción tributaria prevista en este precepto que se calificará, en todo caso, como *leve*: «siempre constituirá infracción leve –reza el art. 191.6 LGT– 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 forma, las actuaciones del obligado tributario tendentes a la reparación del perjuicio causado a la Hacienda Pública que no puedan calificarse de «autodenuncia» no impiden la aplicación del art. 191 LGT; simplemente dan lugar a la recalificación del comportamiento infractor que deja de ser grave o muy grave para convertirse en leve. Volveremos sobre el contenido del art. 191.6 LGT más adelante. Por el momento, baste dejar sentado que, cualquiera que sea el alcance de la regularización practicada, la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo *presupone la autodenuncia del obligado tributario* que, de acuerdo con el art. 27.4 LGT, se entiende producida cuando se presenta una autoliquidación extemporánea en la que se hace constar expresamente su condición de tal (en la que –lo repetimos una vez más– se identifica expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere la autoliquidación y se incluyen únicamente los datos relativos a dicho período).

A nuestro juicio, sin embargo, con las cautelas establecidas en el art. 27.4 LGT no se da respuesta a todos los supuestos conflictivos que pueden plantearse. Con esta previsión –ya lo hemos dicho– se trata de poner fin a una práctica concreta, por lo demás bastante generalizada como evidencia la abundante jurisprudencia existente sobre el particular: el ingreso de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre en la declaración de otro trimestre distinto. Pero fácilmente pueden darse otros supuestos en los que, a pesar de no observarse los requisitos establecidos en el art. 27.4 LGT, resulta posible apreciar la existencia de autodenuncia del obligado tributario. Imaginemos, sin ir más lejos, que un sujeto pasivo no presentara la autoliquidación de IVA correspondiente a un trimestre concreto y declarara la cuota devengada en el mismo (sin ingreso) *en la declaración resumen anual*; o que dejara de presentar en plazo una declaración de pagos fraccionados y procediera, posteriormente, a la regularización de su situación tributaria *en la autoliquidación del IS del correspondiente ejercicio*, supuestos ambos que se han venido produciendo frecuentemente en la práctica. En estos casos, aun cuando no se den las condiciones establecidas en el art. 27.4 LGT, consideramos que la aplicación de los recargos por declaración extemporánea no puede descartarse.

Y es que, desde nuestro punto de vista, la observancia de las condiciones establecidas en el art. 27.4 LGT resulta exigible únicamente cuando la regularización tiene lugar mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea correspondiente *al mis-*

---

(17) En este sentido, véanse las SSTSJ de Asturias de 22-11-2004 (*JUR* 2005\3748), FD 2, y de 9-7-2004 (*JUR* 2004\243975), FD 3; y STSJ de Castilla-La Mancha de 3-4-2003 (*JUR* 2003\150158), FFDD 4 a 6.

*mo tributo* en relación con el cual se dejó de presentar inicialmente la autoliquidación o se presentó incorrectamente, y se lleva a cabo mediante la presentación de una autoliquidación *de la misma naturaleza* que aquella en la que se cometió la infracción. De lo que se infiere que, al margen de los supuestos a los que se refiere el art. 27.4 LGT (*v. gr.*, cuando la regularización se practica en una declaración *informativa* anual o en la autoliquidación correspondiente *a otro impuesto*) cabe la existencia de regularización voluntaria y, por ende, aplicación del art. 179.3 LGT. Basta en estos casos con que se denuncie *inequívocamente* –aunque sea de forma implícita– la obligación tributaria inicialmente incumplida y *el quantum de lo dejado de ingresar* resulte *determinado o sea determinable* por la Administración sin la colaboración posterior del obligado tributario.

- Estas circunstancias concurren claramente cuando el sujeto pasivo no presenta la autoliquidación de IVA correspondiente *a un trimestre* pero declara la cuota devengada en el mismo (sin ingreso) en la declaración resumen anual, que se presenta de forma completa y correcta. Efectuando una interpretación razonable de los arts. 27 y 179.3 LGT puede concluirse, en efecto, que cuando no se presenta una autoliquidación trimestral de IVA y, sin embargo, se presentan las tres restantes, así como la declaración resumen anual, existe regularización de la situación tributaria ya que, aunque en la declaración resumen anual no aparece el desglose de los cuatro periodos de liquidación (de forma que el obligado tributario pueda indicar la cantidad exacta devengada en el trimestre en el que no se presentó la autoliquidación) se dan las condiciones *supra* citadas para que pueda apreciarse la existencia de autodenuncia. La presentación de una declaración resumen anual de IVA completa y correcta permite conocer perfectamente tanto la obligación tributaria concreta inicialmente incumplida como el *quantum* de lo dejado de ingresar en su día: la obligación tributaria incumplida es la devengada en el trimestre en el que no se presentó autoliquidación y, el *quantum* de lo dejado de ingresar, la diferencia entre la cantidad total que se hace constar en la declaración resumen anual (en la casilla rotulada «Resultado de la declaración») y la suma de las cantidades declaradas en las autoliquidaciones trimestrales presentadas. Y, por otra parte, el art. 27.4 LGT no resulta aplicable en la medida en que la autodenuncia se lleva a cabo mediante la presentación de una declaración *de naturaleza distinta* a aquella en la que se cometió la infracción, en concreto, en una declaración *informativa* –la declaración resumen anual–, y no en una autoliquidación trimestral posterior de IVA.

En tanto que en estos supuestos no procede aplicar el art. 27.4 LGT, resulta posible apreciar la existencia de autodenuncia plena, y hubo ocultación en el trimestre en el que no se presentó la correspondiente autoliquidación (la concurrencia de ocultación constituye *conditio sine qua non* para la aplicación de los recargos del art. 27 LGT de acuerdo con los Tribunales) (18) resulta aplicable el art. 179.3 LGT y procede la exacción de los recargos previstos en el art. 27 LGT (19).

(18) Cfr. STSJ de Cataluña de 19-10-2001 (*JT* 2001\234), FFDD 1 y 2.

(19) No compartimos, pues, la conclusión alcanzada en la STSJ de Cataluña de 20-6-2002 (*JUR* 2002\259947) en la que, en un supuesto muy similar al que aquí planteamos, se entendió que se había cometido la infracción tributaria grave prevista en el art. 79 a) LGT 1963, y se impusieron al obligado tributario las correspondientes sanciones: «[e]n este caso –explicó el Tribunal, habría tenido lugar una previa falta de declaración con la consiguiente falta de ingreso, habiéndose, sin embargo, computado el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en la correspondiente declaración-resumen. Atendiendo a todo lo anterior, parece claro que se habría producido un supuesto de infracción grave, concretamente, el tipificado en el art. 79.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria («Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria»), dado que la conducta del recurrente cuando me-

- No puede afirmarse, sin embargo, lo mismo en los casos en los que se dejan de presentar en plazo *dos o más autoliquidaciones trimestrales* de IVA y, posteriormente, se incluyen en la declaración resumen anual los datos correspondientes a estos trimestres. Y no cabe apreciar la existencia de regularización en estos supuestos –y, en consecuencia, la aplicación de los recargos del art. 27 LGT– porque, aunque tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el art. 27.4 LGT, *no hay autodenuncia* por parte del obligado tributario. En efecto, aunque las obligaciones tributarias incumplidas son las correspondientes a aquellos trimestres en los que no se presentó la correspondiente autoliquidación trimestral, resulta imposible determinar de forma cierta, sin la colaboración del obligado tributario, la cuantía de lo dejado de ingresar en cada período de liquidación (no olvidemos que en la declaración resumen anual de IVA no se contiene el desglose de las cantidades devengadas en los cuatro períodos de liquidación). No existiendo autodenuncia, y mediando ocultación en los trimestres en los que no se presentaron las oportunas autoliquidaciones, hay que concluir que, en estos casos, se comete la infracción prevista en el art. 191 LGT, que analizamos (20).
- Finalmente, cabe apreciar también la *existencia de autodenuncia* cuando el obligado tributario *deja de presentar en plazo una declaración de pagos fraccionados e incluye en la autoliquidación de IS del correspondiente ejercicio las cantidades inicialmente ocultadas* a la Administración. En este caso existe autodenuncia –y sería

---

nos puede ser calificada como negligente y, en este sentido, el art. 77.1 de la Ley General Tributaria tras definir a las infracciones tributarias como las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes, señala que «las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia» (FD 2). En descargo del Tribunal sentenciador, conviene recordar que en la LGT 1963, al amparo de la cual se dictó el fallo que examinamos, no se contenía una previsión similar a la que se establece actualmente en el art. 179.3 LGT, precepto que dispone la exoneración de responsabilidad y la exacción de los recargos del art. 27 LGT cuando el obligado tributario regulariza voluntariamente su situación tributaria.

(20) Y, sin embargo, en este mismo supuesto la STSJ de la Comunidad Valenciana de 28-6-2005 (*JUR* 2005\209550) llegó a la solución contraria, aduciendo *que no había existido ocultación*. Concretamente, la inexistencia de ocultación se apreció tras enjuiciar globalmente la conducta del obligado tributario, en particular, las autoliquidaciones inicialmente omitidas y la presentación posterior completa y correcta de la correspondiente declaración resumen anual de IVA: «no puede llegarse a otra conclusión –concluyó el Tribunal Sentenciador– que la de la estimación del recurso.- Ello es así, por la concatenación y conjugación de los siguientes datos y consideraciones: - 1) Esta Sala ha declarado en innumerables ocasiones (tanto a los efectos de sentar la imposibilidad de la aplicación de la agravante prevista en el art. 82.1.d LGT1963 al tipo del art. 79.a del mismo cuerpo legal, como a los propios de definir los elementos objetivos de este injusto tributario) que la infracción contemplada en el art. 79.a) LGT1963 incluye, como uno de los elementos objetivos de tal tipo infractor, el de la ocultación a la Administración de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria; de manera que, en ningún caso, la mera falta de ingreso de una deuda tributaria, sin más especificaciones, puede valorarse como infracción.- Y ello no sólo la ha venido manteniendo esta Sala, sino también el Tribunal Supremo (...)- 2) En el caso de autos, si bien no se ingresó lo debido ni se presentaron las declaraciones del 2º y 4º trimestre de 1998, sí se presentó en plazo la declaración anual del ejercicio 1998 (...) y tal presentación de la declaración resumen anual (en la que deben constar todos los datos referidos al ejercicio de 1998, y, por tanto, también los relativos a los trimestres en los que no se presentó declaración) se verificó con anterioridad al inicio de la actuación inspectora.- 3) Consecuentemente con lo anterior, *no existió ocultación de datos a la Administración, con lo que no puede entenderse integrado el tipo del art. 79.a) LGT 1963 por el que fue sancionada la actor»* (FD 2; la cursiva es nuestra). Tal y como acabamos de señalar, no compartimos el fallo del Tribunal. Y es que, a nuestro modo de ver, cabe apreciar la existencia de ocultación siempre que el obligado tributario no presente en el plazo establecido al efecto la correspondiente autoliquidación o declaración, lo que sucedió en el supuesto de autos que comentamos.

posible la aplicación del art. 179.3 LGT— en tanto que con la presentación correcta de la autoliquidación de IS puede identificarse inequívocamente la obligación tributaria incumplida y el *quantum* de lo dejado de ingresar inicialmente: la obligación incumplida será la correspondiente al periodo en el que no se presentó declaración de pagos fraccionados y, la cuantía de lo dejado de ingresar, la cifra que se haga constar en la autoliquidación de IS en la que, a diferencia de lo que sucede en la declaración resumen anual de IVA (en la que no aparecen desglosados los distintos periodos de liquidación y la cuantía de lo dejado de ingresar no se determina específicamente por el obligado tributario aunque resulta determinable por la Administración), hay que hacer referencia individualizada a los distintos pagos fraccionados realizados a lo largo del ejercicio. Existe, pues, autodenuncia plena del obligado tributario; las cautelas establecidas en el art. 27.4 LGT no resultan exigibles (la regularización se lleva a cabo en la autoliquidación anual de IS y no en una autoliquidación de pagos fraccionados correspondiente a un período posterior a aquél en el que se cometió la infracción); y cabe apreciar la concurrencia de ocultación en el comportamiento inicial del sujeto pasivo (en la falta de presentación en plazo de la correspondiente declaración de pagos fraccionados). Sería factible, por tanto, aplicar el art. 179.3 LGT, lo que conllevaría, de una parte, la exclusión de responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida —la falta de presentación de la correspondiente declaración de pagos fraccionados— y, de otra, la exacción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

En segundo lugar, la exacción de los recargos del art. 27 LGT procede exclusivamente cuando la presentación de la autoliquidación tiene lugar una vez finalizado el periodo voluntario de pago, esto es, *de forma extemporánea*. De manera que, cuando se presenta una autoliquidación incompleta, inexacta o con datos falsos, al inicio del periodo voluntario de pago, y antes de la finalización de dicho periodo se procede a la regularización de la situación tributaria, el art. 27 LGT no resulta aplicable. Y tampoco se comete la infracción del art. 191 LGT en tanto que, como reclama este precepto, no se deja «de ingresar *dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo* la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo».

Para la resolución de este supuesto resulta determinante *el momento en el que se considera consumada la infracción*. Concretamente, si se considera que el tipo infractor del art. 191 LGT se realiza *una vez finalizado el plazo de autoliquidación e ingreso* (sin que se haya presentado la correspondiente autoliquidación o habiéndose presentado una autoliquidación incorrecta), interpretación por la que nos decantamos abiertamente, resulta que en los supuestos de presentación de una autoliquidación incorrecta al inicio del periodo voluntario de pago y posterior presentación en plazo de una declaración complementaria o subsanadora de la anterior, no se aplica el art. 179.3, párrafo 1º, LGT, en relación con la infracción del art. 191 LGT porque esta última no se ha cometido (en concreto, no llega a consumarse). Se suscita, no obstante, la duda de si la autoliquidación inicialmente presentada de forma incorrecta podría ser constitutiva de la infracción del art. 199 LGT consistente en la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de autoliquidaciones o declaraciones, «*siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública*». En todo caso, y de considerarse que la conducta del obligado tributario es reconducible al tipo del art. 199 LGT, resultaría aplicable la cláusula de exoneración de responsabilidad prevista en el párrafo 1º del art. 179.3 LGT, en la medida en que hay subsanación posterior del comportamiento inicial del obligado tributario.

Si, por el contrario, se entiende que la infracción del art. 191 LGT se consume *en el momento de presentación de la autoliquidación incorrecta* que da lugar a la omisión de ingreso, en los supuestos de presentación inicial de una autoliquidación incorrecta y posterior presentación —en plazo— de una autoliquidación complementaria, habría que considerar



que con la presentación al inicio del periodo voluntario de pago de una autoliquidación incorrecta se ha realizado el tipo del art. 191 LGT, si bien la regularización llevada a cabo con posterioridad daría lugar a la aplicación de la exención de responsabilidad establecida en el párrafo 1º del art. 179.3 LGT. En definitiva, se opte por una u otra interpretación, el sujeto pasivo no resultará sancionado.

En tercer lugar, es necesario que de la autoliquidación presentada *resulte una deuda tributaria a ingresar*. Y es que, la falta de presentación de una autoliquidación de la que no resulte deuda a ingresar o su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, ni da lugar a la imposición de la sanción del art. 191 LGT, ni comporta la exacción de los recargos del art. 27 LGT. Es constitutiva de las infracciones establecidas en los arts. 198 y 199 LGT, respectivamente. Y su subsanación posterior –sin que exista requerimiento previo por parte de la Administración– conlleva, de conformidad con el art. 198.2 LGT, la reducción a la mitad de la sanción y de sus límites mínimo y máximo, no la aplicación del art. 27 LGT.

Y, en cuarto lugar, en fin, sólo procede la imposición de los recargos del art. 27 LGT cuando la presentación de la autoliquidación se produce *de forma espontánea*, es decir, sin que exista requerimiento previo por parte de la Administración. A este respecto, y como señala el art. 27.1, párrafo 2º, LGT «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» (21). En los casos en que el obligado tributario regulariza su situación tributaria una vez conocido el requerimiento de la Administración se comete la infracción del art. 191 LGT y procede la imposición de las sanciones previstas en este precepto.

## 1.2. En particular, la comisión de la infracción por los miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas

El párrafo 2º del art. 191.1 LGT tipifica asimismo como infracción «la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes de-

---

(21) La LGT 2003 adopta un *concepto amplio de requerimiento*, similar al que encontramos en la jurisprudencia ordinaria. Concretamente, en la STS de 25-11-2002 (RJ 2003\82) se afirma que el requerimiento a que se refería el derogado art. 61.3 LGT 1963 (actual art. 27 LGT) «no puede identificarse con un acto formal en virtud del cual se exija al sujeto pasivo el pago de una deuda tributaria concreta, habida cuenta que este sólo tendría lugar cuando la actuación inspectora concluyera con la correspondiente liquidación. Por consiguiente, lo que la exigencia del art. 61.2 quiere significar es que el ingreso sea espontáneo, esto es, que haya precedido al inicio de la actuación inspectora» (FD 4). Sobre el carácter *espontáneo* de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y la aplicación de los recargos del art. 27 LGT, los Tribunales ordinarios han puesto el acento en diversos extremos. Han señalado que la comunicación *formal* del inicio de las actuaciones excluye la aplicación del art. 27 LGT [STSJ de Madrid de 18-4-1996 (JT 1996\529), FD 4]. Han puesto de relieve asimismo que se aplican los recargos del art. 27 LGT a los conceptos no incluidos en el requerimiento [STSJ de Valencia de 21-5-1996 (JT 1996\718)]. Y han puntualizado, por último, que la regularización practicada *tras recibir una comunicación de la Administración*, no excluye la imposición de sanciones, aun cuando la presentación de la autoliquidación complementaria y el ingreso de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública se produzca *antes de que hayan concluido las correspondientes actuaciones de comprobación* [SSTS de 24-1-1996 (RJ 1996\1702), FD 2, de 2-5-1996 (RJ 1996\8596), FD 1, de 20-3-1998 (RJ 1998\2273), FD 3, de 25-11-2002 (RJ 2003\82), FD 4, de 19-12-2002 (RJ 2003\57), FD 2; y, en fin, STSJ de Andalucía (sede de Granada) de 7-2-2000 (JT 2000\193), FD 3].

rivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas». Esta es una de las pocas ocasiones en que el Título IV de la LGT 2003 se refiere a las entidades en régimen de atribución de rentas o, lo que es lo mismo, a los entes del art. 35.4 LGT, a saber, «las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición». De hecho, son sólo dos las previsiones que a este respecto se contienen en la nueva Ley: la establecida en el art. 181.1 e) LGT, en virtud del cual serán sujetos infractores las «entidades que estén obligadas a...atribuir rentas a sus socios o miembros», y la que ahora examinamos que no se refiere a los entes del art. 35.4 LGT sino específicamente a sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Para la correcta comprensión de esta previsión y, en general, las de las posibles infracciones que podrían cometer las entidades en régimen de atribución de rentas y sus socios, herederos, comuneros o partícipes, conviene que traigamos a colación las principales obligaciones que se establecen en el régimen de atribución de rentas a cargo de aquella y de éstos. Este régimen, que tras la última reforma normativa operada en el IRPF se contiene en los arts. 8.3 y 86-90 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante, LIRPF) y en el art. 70 del RD 439/2007, de 30 de marzo (en lo sucesivo, RIRPF) es, en esencia, el que sigue:

- Se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran fehacientemente, por partes iguales, las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el 35.4 LGT, de manera que son los socios, herederos, comuneros o partícipes los que habrán de tributar por los beneficios obtenidos por la entidad en el impuesto del que sean contribuyentes (arts. 86, 88 y 89 LIRPF). Pues bien, si como consecuencia de la no atribución de rentas o de la atribución incorrecta de cantidades a los socios, herederos, comuneros o partícipes, éstos dejaran de ingresar en los correspondientes impuestos la totalidad o parte de la deuda tributaria cometerían, *ex art.* 191.1.2º LGT, el tipo infractor que comentamos. En estos casos, sin embargo, la imposición efectiva de sanción a los socios requerirá probar con carácter previo que en la comisión de la infracción ha concurrido alguna de las formas de culpabilidad a que hace mención el art. 183.1 LGT, esto es, que la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria llevada a cabo por los socios, herederos, comuneros o partícipes ha sido dolosa o culposa.
- Asimismo, y de conformidad con el art. 90.3 LIRPF, corresponde a las entidades en régimen de atribución de rentas notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos. La inobservancia de esta obligación, a diferencia de lo que sucede con las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 LGT), no se ha tipificado expresamente en la LGT 2003 (sí se hacía, en cambio, en el anteproyecto de la LGT) y, a falta de una cláusula general de cierre similar a la que se establecía en el derogado art. 78 LGT 1963, debemos concluir que no lleva aparejada sanción alguna.

Para algunos Tribunales, desde la perspectiva del art. 25 CE, era dudosamente constitucional el anterior art. 78 LGT, redactado por Ley 10/1985, en la medida en que prácticamente se limitaba a definir como infracciones simples aquellas que no eran graves (22). Lo

---

(22) Estiman que no vulneraba la Constitución la cláusula general del art. 78.1 LGT, redactado por Ley 10/1985, entre otras, la STSJ de Asturias de 12-3-2002 (*JT* 2002\652), FD 2.

mismo hacía el derogado art. 78.1 LGT 1963, redactado por la Ley 25/1995, pero con la diferencia de que en su párrafo 2.º definía perfectamente las conductas que se consideraban infracciones simples, conductas que, de conformidad con el apartado 3 del precepto, los reglamentos de desarrollo de la LGT «podr[í]an especificar, dentro de los límites establecidos por la Ley» (23). Como expresa su Exposición de Motivos, en beneficio de la seguridad jurídica, la LGT 2003 ya *no contiene ninguna cláusula general de cierre* como la establecida en el citado art. 78.1 LGT 1963. Tampoco existen preceptos como los arts. 78, apartados 2 y 3, LGT 1963, que permitan la intervención de los reglamentos para «especificar» las infracciones y sanciones previstas en las Leyes. El problema reside en que, como consecuencia de estas supresiones, *hay determinados comportamientos como el que ahora examinamos que, al no estar definidos expresamente en la LGT 2003, no podrán ser sancionados sin vulnerar los principios de legalidad y tipicidad*.

Forzando el tipo infractor previsto en el párrafo 1º del art. 195.1 LGT, consistente en la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, en concreto, extendiendo su aplicación a supuestos no previstos expresamente en él, algunos autores han llegado a la conclusión de que la atribución incorrecta de cantidades a los socios, herederos, comuneros o partícipes por las entidades en régimen de atribución de rentas es reconducible a este injusto típico (24). En nuestra opinión, semejante interpretación resulta, en la mayoría de los casos (en particular, cuando las cantidades incorrectamente notificadas a los socios o, lo que es lo mismo, las partidas positivas o negativas improcedentemente acreditadas por la entidad puedan

---

(23) Entienden que el art. 78.1 LGT, redactado por Ley 25/1995, es conforme con el art. 25 CE, entre otras: SSTSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 18-1-2002 (*JT* 2002\295), FD 5; de 4-1-2002 (*JT* 2002\295), FD 5; y de 15-11-2002 (*JT* 2002\292), FD 5; y SSTSJ de Cataluña de 10-5-2002 (*JUR* 2002\250491), FD 2; y de 25-5-2002 (*JT* 2002\250846), FD 3.

(24) Es el caso de SIMÓN ACOSTA, quien, comentando el art.191.1 LGT, concluye que puede producirse aquí «un concurso de infracciones con el tipo previsto por el artículo 195 de la LGT (determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) pues la comunidad o entidad sin personalidad jurídica que atribuye la renta a sus partícipes *es sujeto activo de esta otra infracción*». Y es que –prosigue afirmando el autor que venimos citando– «[l]a infracción de determinar partidas improcedentemente es medio necesario para cometer la de falta de ingreso por los partícipes y el desvalor de la conducta está contemplado por la infracción de dejar de ingresar» [SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en AA.VV. (Dir. CALVO ORTEGA, R.): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 756]. Y, en la misma línea, ha señalado PEDREIRA MENÉNDEZ en relación con la infracción prevista en el art. 195.1, párrafo 1º, LGT lo que sigue: «este tipo infractor parece que podría aplicarse simultáneamente con el previsto en el artículo 191.1 de la LGT, cuando establece que constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. Ello es así porque la comunidad o entidad sin personalidad jurídica que atribuye la renta a sus partícipes *sería sujeto activo de la infracción prevista en el artículo 195 de la LGT, al acreditar improcedentemente partidas o créditos a incluir en las declaraciones de los comuneros*. La infracción cometida por la comunidad sería el medio necesario para cometer la falta de ingreso por sus partícipes» [PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Infracciones y sanciones tributarias», en AA.VV. (Coord. PALAO TABOADA, C.): *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 559]. Finalmente, algún autor se limita a señalar, al hilo del comentario del art. 191.1, párrafo 2º, LGT, que la infracción tributaria «se refiere a la falta de ingreso de cantidades no atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes o atribuidas incorrectamente, y ello *sin perjuicio de la sanción que en su caso le pudiera corresponder a la propia comunidad o entidad obligada a atribuir rentas por las infracciones que hubieran cometido*», pero no se puntualiza qué infracción se comete ni qué sanciones resultan aplicables. La cursiva en todas las citas es nuestra.

ser *compensadas o deducidas* por el socio en la base o en la cuota de su declaración), difícilmente compatible con los principios de legalidad y tipicidad y, en algunos de ellos, claramente contraria al art. 25.1 CE. Esto último sucede cuando la conducta llevada a cabo por la entidad en régimen de atribución de rentas consista, bien en la falta de atribución de rentas o de los restantes elementos con trascendencia tributaria, bien en la atribución incorrecta de partidas positivas que el socio sólo puede *integrar* en la base imponible de su declaración, nunca *compensarlas o deducirlas* como reclama el art. 195.1, párrafo 1º, LGT. En estos casos, se estará con nosotros en que la aplicación de la infracción contenida en este último precepto resulta de todo punto imposible.

- Finalmente, de acuerdo con el art. 90 LIRPF, las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan actividades económicas o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales deberán presentar ante la Hacienda Pública una declaración informativa anual con el contenido que se establece en el art. 70 RIRPF. La falta de presentación de esta declaración o su presentación incorrecta, en tanto que no es susceptible de producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública, dará lugar a la aplicación de los arts. 198 (falta de presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública) ó 199 LGT (presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se cause perjuicio para la recaudación), respectivamente.

### 1.3. La calificación de la infracción en *leve, grave y muy grave*

#### 1.3.1. *Los criterios de calificación de la infracción. Ni la ocultación ni la utilización de medios fraudulentos constituyen criterios determinantes para calificar la infracción del art. 191 LGT*

De conformidad con el párrafo 3º del art. 191.1 LGT, la infracción tributaria que examinamos puede ser *leve, grave o muy grave*, según concurren los criterios de calificación de las infracciones que establece, con carácter general, el art. 184 LGT (ocultación de datos a la Administración y utilización de medios fraudulentos) y a los que se refieren, en particular, los apartados 2 a 4 del art. 191 LGT. Antes de abordar estos criterios, conviene dejar sentado que aunque la ocultación de datos a la Administración tributaria y la utilización de medios fraudulentos son criterios relevantes para calificar la infracción del art. 191 LGT, ninguno de los dos resulta determinante para su calificación. Y es que –de inmediato lo comprobaremos–, ni son los únicos que se emplean en los apartados 3 y 4 para calificar la infracción como grave o muy grave, ni siempre que existe ocultación se califica la infracción como grave. La utilización de medios fraudulentos, a diferencia de la ocultación de datos, determinará en todo caso que la infracción sea calificada como muy grave, pero en tanto que no es el único criterio que se utiliza en el apartado 4 para calificar el tipo infractor como muy grave, tampoco puede concluirse que su concurrencia sea determinante en la calificación de la infracción. Vayamos por partes.

A tenor del apartado 2 del art. 191 LGT, la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación será *leve* cuando la base de la sanción sea *inferior o igual* a 3.000 euros aunque exista ocultación de datos a la Administración tributaria o, cuando siendo *superior* a esta cifra, no concorra ocultación. De manera que puede existir ocultación de datos a la Administración tributaria y que la infracción sea leve: basta con que la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción sea *inferior o igual* a 3.000 euros. La ocultación, pues, no constituye un criterio determinante para la calificación de la infracción como grave en tanto que no siempre que concurre, el comportamiento infractor es objeto de esta calificación.

Ahora bien, la infracción del art. 191 LGT *en ningún caso será leve*, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados en la comisión del tipo infractor [art. 191.2.a) LGT]; cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representa un porcentaje *superior* al 10 por 100 de la base de la sanción [art. 191.2.b) LGT]; o, en fin, en los casos en que se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta [art. 191.2.c) LGT]. En todos estos supuestos, la infracción cometida será *grave* o *muy grave*. Concretamente, será *grave* cuando concorra *alguna* de las circunstancias siguientes:

- La base de la sanción sea *superior* a 3.000 euros y exista ocultación (art. 191.3, párrafo 1º, LGT).
- Se hayan utilizado facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento, esto es, siempre que la incidencia de dichos documentos represente un porcentaje *igual* o *inferior* al 10 por 100 de la base de la sanción [art. 191.3.a) LGT].
- La llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje *superior* al 10 por 100 e *inferior* o *igual* al 50 por 100 de la base de la sanción [art. 191.3.b) LGT].
- El ilícito cometido consista en dejar de ingresar las cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos y dichas cantidades representen un porcentaje *inferior* o *igual* al 50 por 100 del importe de la base de la sanción [art. 191.3.c) LGT].

Basta echarle un vistazo a las circunstancias que acabamos de enumerar para llegar a la conclusión de que, como venimos señalando, la ocultación de datos a la Administración tributaria es un criterio relevante, pero nunca determinante, para la calificación de la infracción como grave. En efecto, es relevante porque se toma en consideración siempre que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros, pero no es determinante en la medida en que basta con que concorra cualquiera de las circunstancias enunciadas en las letras a), b) ó c) del art. 191.3 LGT para que la infracción merezca también este apelativo.

Finalmente, la infracción que analizamos será *muy grave* cuando, cualquiera que sea la cantidad que se haya dejado de ingresar, en su comisión se hayan empleado medios fraudulentos (art. 191.4, párrafo 1º, LGT), entendiéndose por tales, según dispone el art. 184.3 LGT, las anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falsos y la utilización de personas o entidades interpuestas. Asimismo dejar de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos cuando dichas cantidades representen un porcentaje *superior* al 50 por 100 del importe de la base de la sanción será constitutivo de infracción muy grave (art. 191.4, párrafo 2º, LGT). Una vez más, por tanto —si bien en relación con el segundo de los criterios de calificación de las infracciones a que se refiere el art. 184—, debemos llegar a la conclusión de que la utilización de medios fraudulentos no es un criterio determinante para la calificación de la infracción como muy grave. Y es que, aunque siempre que concurre la infracción debe calificarse como tal (según establece el párrafo 5º del art. 191.3 LGT, la utilización de medios fraudulentos «determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave»), no es el único criterio que emplea el apartado 4 para calificar como muy grave la infracción del art. 191 LGT: basta con que se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos en un porcentaje *superior* al 50 por 100 del importe de la base de la sanción para que la infracción tributaria por dejar de ingresar se califique como muy grave.

De la regulación legal que acabamos de sintetizar interesa poner el acento en una de las circunstancias que se tienen en cuenta para la calificación de la infracción del art.

191 LGT como *grave* o *muy grave*: la falta de ingreso de cantidades *retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta*, a que se refieren la letra c) del apartado 3, y el párrafo 2º del apartado 4 del art. 191 LGT.

Obsérvese, en primer lugar, que la agravación de la sanción aplicable como consecuencia de la cualificación de la infracción sólo está prevista en relación con las *retenciones e ingresos a cuenta*. Nada se dice, en cambio, de la omisión de ingreso de los *tributos repercutidos*. Como se recordará, en el derogado art. 88.3 LGT 1963 la falta de ingreso de tributos repercutidos era objeto, lo mismo que la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta, de una sanción cualificada. En tanto que el art. 191 LGT guarda silencio sobre el particular, debemos entender que la omisión de ingreso de tributos repercutidos se rige por el régimen general, esto es, se califica como infracción *grave* o *muy grave*, si concurren en la comisión del tipo alguna de las circunstancias previstas en los apartados 3 y 4 del art. 191 LGT. En caso contrario, la infracción cometida será *leve*.

Tampoco está prevista la cualificación de la infracción en los supuestos de falta de ingreso de *pagos fraccionados*, aun cuando son pagos a cuenta, igual que las retenciones e ingresos a cuenta (art. 23 LGT). La razón de ser de esta «imprevisión» reside, seguramente, en el hecho de que los pagos fraccionados, a diferencia de los restantes pagos a cuenta, ha de efectuarlos el propio contribuyente, y no un tercero. De manera que la falta de ingreso de los mismos resulta equiparable al incumplimiento de la obligación tributaria principal. No puede afirmarse, sin embargo, lo mismo en relación con las retenciones e ingresos a cuenta: cuando han sido practicadas y no ingresadas entrañan, no sólo un perjuicio económico para la Hacienda Pública, sino también la apropiación indebida de dinero ajeno (del contribuyente) por parte del sujeto infractor, lo que conlleva, ciertamente, una mayor reprobabilidad del ilícito cometido.

Algunos autores que nos han precedido en el comentario del régimen sancionador tributario introducido por la LGT 2003 han señalado que como consecuencia de un *lapsus* del legislador en la redacción del tipo del art. 191 LGT y, en virtud del principio de tipicidad, *el incumplimiento de la obligación de retener o de repercutir ingresos a cuenta* (con la consiguiente falta de ingreso) *no es constitutivo de infracción tributaria* en la nueva LGT (o no es determinante de la calificación de la infracción) (25). Por una parte –se afirma–, el incumplimiento de esta obligación no constituye infracción tributaria leve –lo impide el art. 191.2.c) LGT–; y, por otra parte, tampoco puede ser calificado como infracción tributaria grave o muy grave en la medida en que los apartados 3 y 4 del art. 191 LGT prevén la agravación del tipo exclusivamente en los supuestos de falta de ingreso de *retenciones practicadas o de ingresos a cuenta efectivamente repercutidos* (estos incisos se refieren expresamente a «las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados»). Así pues –concluyen estos autores– el comportamiento que se examina no es reconducible al tipo del art. 191 LGT y, por ende,

---

(25) A este respecto se ha preguntado, en particular, PEDREIRA MENÉNDEZ «¿[q]ué ocurre en aquellos casos en los que debía practicarse una retención y no se ha llevado a cabo? ¿Existe infracción? ¿De qué tipo? En mi opinión –responde–, existe una evidente contradicción entre ambos apartados del precepto que sería conveniente que se solucionase urgentemente» (PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Infracciones y sanciones tributarias...*, cit., pág. 553, nota a pie 42). CASANOVA CABALLERO, en cambio, ha entendido que «[e]n relación con las retenciones e ingresos a cuenta, la calificación de la infracción como grave o muy grave no depende de las cantidades dejadas de ingresar sino de las retenciones practicadas y no ingresadas y de los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados» [CASANOVA CABALLERO, C., en AA.VV. (Coord. MANTERO SÁENZ, A.; y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.): *La Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación Abogados Especializados en Derecho Tributario-AEAF, Madrid, 2005, pág. 847].

ha de entenderse que estas conductas han sido destipificadas en la LGT 2003 como consecuencia de la defectuosa redacción legal del ilícito que comentamos.

Aun cuando debemos reconocer que la redacción del tipo no es afortunada —carece de la precisión que reclama el principio de tipicidad—, no compartimos esta lectura del art. 191 LGT. Desde nuestro punto de vista, el incumplimiento de la obligación de retener o de efectuar ingresos a cuenta (con la omisión de ingreso consiguiente) *es típico* y ha de ser sancionado conforme al art. 191 LGT. Nos explicamos.

Ciertamente, de acuerdo con la letra c) del art. 191.2 LGT, el incumplimiento de la obligación de retener o de repercutir ingresos a cuenta *nunca podrá calificarse como infracción tributaria leve*. En concreto, a tenor del art. 191.2.c) LGT, la infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los tributos autoliquidables *no será leve*, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando «se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta». De lo que se deduce que la infracción del art. 191 LGT no será leve cuando la conducta del sujeto pasivo consista, bien en la falta de ingreso *de cantidades que no se retuvieron o de ingresos a cuenta que no se repercutieron*, bien en la omisión de ingreso *de retenciones practicadas o de ingresos a cuenta efectivamente repercutidos*.

Ahora bien, que estos comportamientos no constituyan infracción tributaria leve, no significa que no puedan calificarse como infracción tributaria *grave* o *muy grave*. Para determinar si la infracción cometida es grave o muy grave se acude, en los apartados 3 y 4 del art. 191 LGT, *al porcentaje que representan las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados sobre la base de la sanción*. Si este porcentaje es inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción la infracción cometida es *grave*; si es superior al 50 por ciento de dicho importe es *muy grave*. La fórmula legalmente establecida para determinar la calificación de la falta de ingreso en estos casos podría expresarse, en concreto, como sigue:

**RPNI ó IARNI**

$$\frac{\text{RPNI ó IARNI}}{\text{BS}} \cdot 100 = X$$

Si  $X \leq 50\%$  → Infracción tributaria *grave*

Si  $X > 50\%$  → Infracción tributaria *muy grave*

**RPNI** = Retenciones practicadas y no ingresadas

**IARNI** = Ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados

**BS** = Base de la sanción (totalidad de las cantidades regularizadas sancionables)

Pues bien, pese a lo que han mantenido algunos comentaristas de la LGT, esta fórmula no deja fuera de su ámbito de aplicación los supuestos en que *no se practican las retenciones* o *no se repercuten los ingresos a cuenta* correspondientes. En estos casos, simplemente, el numerador de la fracción será igual a 0 y el porcentaje de las RPNI ó IARNI sobre la BS será asimismo 0, con lo que la infracción tributaria cometida se calificará, en todo caso, como *grave* (nunca como *muy grave*).

$$\frac{0}{\text{BS}} \cdot 100 = X$$

**RPNI = 0**  
**IARNI = 0**

$X = 0 \rightarrow X < 50\% \rightarrow$  Infracción tributaria *grave*

Tal y como se deduce inequívocamente de la ecuación legal, cuando las cantidades no ingresadas son retenciones o ingresos a cuenta, se tiene en cuenta exclusivamente para calificar el ilícito cometido el porcentaje de las retenciones practicadas y no ingresadas o de los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados del que se apropió el sujeto infractor. Es la mayor o menor cuantía de esta apropiación lo que determina el grado de reprobabilidad del comportamiento llevado a cabo por el obligado tributario. El perjuicio económico causado a la Hacienda Pública (la cuantía de la cantidad defraudada) resulta, pues, de todo punto irrelevante en la calificación del ilícito cometido. De hecho, si este criterio hubiera sido relevante, la ecuación legalmente prevista debería haber sido la siguiente (ecuación que, se estará con nosotros, no encuentra reflejo alguno en el art. 191 LGT):

$$\frac{\text{RNI ó IANI}}{\text{CT}} \cdot 100 = X$$

**RNI** = Retenciones *no ingresadas* (practicadas o no)  
**IANI** = Ingresos a cuenta *no ingresados* (repercutidos o no)  
**CT** = Cuota tributaria (o totalidad de las cantidades que debieron ingresarse en la Hacienda Pública)

Nos parece defendible –constituye un criterio válido y razonable– que la LGT tome como referencia el porcentaje de las cantidades no ingresadas que han sido efectivamente retenidas o repercutidas por el obligado tributario para determinar si la infracción tributaria cometida es grave o muy grave. Ciertamente, constituye un comportamiento más censurable la falta de ingreso de cantidades retenidas o repercutidas que la omisión de ingreso de cantidades cuando no se han practicado las retenciones o repercusiones correspondientes. En ambos casos se ocasiona un perjuicio económico a la Hacienda Pública (una falta de ingreso). Pero, en el segundo supuesto, la conducta del obligado tributario conlleva además la apropiación indebida de cantidades de un tercero, lo que determina la mayor gravedad del comportamiento y la cualificación de la infracción.

Con todo, este criterio no debería ser el único empleado por la LGT en la calificación de la infracción. Junto con él, hubiera sido conveniente utilizar *el criterio del perjuicio económico* para determinar cuándo la infracción tributaria cometida es grave o muy grave. De otro modo, puede llegarse a resultados absurdos. Imaginemos, por ejemplo, el siguiente supuesto que, aunque constituye una hipótesis de laboratorio, resulta sumamente ilustrativo de la insuficiencia del criterio establecido legalmente:

Durante el ejercicio 2008, la sociedad «X. S.A.» debía haber retenido e ingresado 3.000.000 de euros y no retiene ni ingresa cantidad alguna. Aplicando al caso la ecuación prevista en los apartados 3 y 4 del art. 191 LGT, resulta que la infracción tributaria cometida por la entidad es *grave*, aun cuando se ha dejado de ingresar la totalidad del producto de las retenciones (el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública es de máxima intensidad).

$$\frac{0 \text{ €}}{3.000.000 \text{ €}} \cdot 100 = 0$$

$X = 0 \rightarrow X < 50\% \rightarrow$  Infracción tributaria *grave*



Supongamos ahora que, de esos 3.000.000 de euros, «X. S.A.» retuviera e ingresara 2.999.999 euros y retuviera y no ingresara 1 sólo euro. Aplicando una vez más la ecuación legal, resulta que la infracción tributaria cometida en este caso es *muy grave*. Aunque el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública es ínfimo (1 euro), el montante total de lo no ingresado se corresponde íntegramente con las cantidades retenidas y no ingresadas, de manera que la conducta del obligado tributario es objeto, *ex art. 191 LGT*, del máximo reproche.

$$\frac{1 \text{ €}}{1 \text{ €}} \cdot 100 = 0 \quad \boxed{X = 100 \rightarrow X > 50\% \rightarrow \text{Infracción tributaria muy grave}}$$

A la luz de los ejemplos propuestos y de las conclusiones alcanzadas, nos reafirmamos, pues, en la observación anterior: debería haberse modulado o complementado el criterio establecido en la LGT con un criterio económico —el del perjuicio económico causado— para calificar la infracción tributaria cometida. Y es que, aunque el perjuicio económico se tiene en cuenta como criterio de graduación de la sanción (art. 191.3 y 4, *in fine*), no es lo mismo tomarlo en consideración de esta forma que como criterio de calificación de la infracción. Cuando opera como criterio de graduación de la sanción puede determinar, como máximo, un incremento de la sanción mínima en 25 puntos porcentuales, pero este incremento ha de calcularse sobre la sanción mínima aplicable que es *considerablemente distinta en función de cómo se califique la infracción*: si se califica como *grave*, la sanción a imponer es, como mínimo del 50 por ciento de lo dejado de ingresar y, existiendo perjuicio económico, del 75 por ciento (como máximo); y si se califica como *muy grave*, la sanción aplicable es, como mínimo del 100 por ciento de lo dejado de ingresar y, concurriendo perjuicio económico, del 125 por ciento (como máximo) del ingreso omitido.

Podría contra-argumentarse que, aunque la sanción a imponer es mayor cuando la infracción se califica como *muy grave* que cuando se califica como *grave*, si la cantidad dejada de ingresar en concepto de retenciones efectivamente practicadas o de ingresos a cuenta efectivamente repercutidos es *de escasa cuantía*, la sanción a imponer será reducida (no olvidemos que constituye un porcentaje de lo dejado de ingresar). Este último argumento, empero, tampoco resulta convincente.

Desde la perspectiva del contribuyente no sólo es relevante la sanción aplicable; la calificación de la infracción cometida tampoco es baladí. Tiene importantes consecuencias de cara a la posible comisión futura de una nueva infracción del art. 191 LGT (o de los arts. 192 o 193 LGT); en concreto, a efectos de la aplicación del criterio de graduación consistente en *la comisión repetida de infracciones tributarias*. En efecto, aunque la sanción impuesta por la infracción tributaria inicial (infracción *muy grave*) sea pírrica (nos remitimos al ejemplo *supra* propuesto), si la infracción tributaria cometida con posterioridad se califica como *muy grave* y la base de la sanción es elevada, el incremento de la sanción mínima en 25 puntos porcentuales (incremento que corresponde aplicar cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado previamente por una infracción *muy grave*), determinará que la sanción a imponer, finalmente, sea de cuantía considerable (multa pecuniaria proporcional del 125 por ciento de lo dejado de ingresar).

En consecuencia, en relación con la letra c) del apartado 3 del art. 191 LGT, y el párrafo 2º del apartado 4, pueden proponerse *de lege ferenda* dos modificaciones normativas. En primer lugar, sería conveniente que se diera nueva redacción a estos incisos haciendo referencia a la falta de ingreso de retenciones no practicadas y de ingresos a cuenta no repercutidos. A estos efectos, sería suficiente con redactar la segunda parte de

la letra c) del apartado 3 y del párrafo 2º del apartado 4 en los siguientes términos: «siempre que las cantidades retenidas y no ingresadas o que se hubieran debido retener, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados o que se hubieran debido repercutir, representen un porcentaje (...)». Con esta simple modificación se pondría fin a las críticas doctrinales que la redacción de este precepto ha venido suscitando. Y, en segundo lugar, para calificar la falta de ingreso de retenciones o ingresos a cuenta como infracción tributaria *grave* o *muy grave* debería tomarse en consideración no sólo de qué porcentaje de las retenciones o ingresos a cuenta no ingresados se apropió el sujeto infractor porque los había retenido o repercutido efectivamente, sino también el perjuicio económico ocasionado a la Administración.

### 1.3.2. *La incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción*

Además de las previsiones que se contienen en los apartados 2 a 4 del art. 191 LGT hay que tener presente las reglas establecidas en los arts. 9 a 12 del RPS para calcular la incidencia que tienen sobre la base de la sanción las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción; en concreto, la ocultación, la llevanza incorrecta de libros o registros o, en fin, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. Como acabamos de ver, del grado de incidencia de estas circunstancias depende que la infracción prevista en el art. 191 LGT deba calificarse como leve, grave o muy grave. Estas reglas que, tal y como reza la rúbrica de la Subsección 1ª de la Sección 3ª del Capítulo II del RPS, resultan comunes a las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 LGT, son, en esencia, las siguientes:

#### a) Reglas generales

- Cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración *la que determine una mayor gravedad de la conducta* (art. 9.1, párrafo 2º, RPS).
- El hecho de que determinados incrementos se tengan en cuenta para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados, no impedirá la inclusión de esos mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción (art. 9.2 RPS).

#### b) Reglas específicas

- La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determina mediante un coeficiente (redondeado con dos decimales), que es el resultado de la siguiente ecuación: (cantidades regularizadas *en las que se aprecia ocultación* / totalidad de las cantidades regularizadas *sancionables*) · 100 [art. 10 RPS].

$$IO = \frac{\sum \Delta o B \cdot t + \sum \Delta o C}{\sum \Delta st B \cdot t + \sum \Delta st C} \cdot 100$$

**IO** = Incidencia de la ocultación

**$\Delta o B$**  = Incrementos realizados en la base (imponible o liquidable) en los que se haya apreciado ocultación.

$\Delta o C$  = Incrementos realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

$t$  = Tipo de gravamen (si la base está gravada por un tipo proporcional) o tipo medio de gravamen (si está gravada por una tarifa).

$\Delta st B$  = Totalidad de los incrementos sancionables realizados en la base imponible o liquidable.

$\Delta st C$  = Totalidad de los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar.

\* En el supuesto de *falta de presentación de la autoliquidación*, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100 por 100 (art. 10.5 RPS)

- La incidencia de la deuda derivada de la llevanza incorrecta de libros o registros sobre la base de la sanción se determina mediante un coeficiente (redondeado con dos decimales), que es el resultado de la siguiente ecuación: (cantidades regularizadas *por llevanza incorrecta de libros o registros* / totalidad de las cantidades regularizadas *sancionables*) · 100 [art. 11 RPS].

$$IAC = \frac{\sum \Delta ac B \cdot t + \sum \Delta ac C}{\sum \Delta st B \cdot t + \sum \Delta st C} \cdot 100$$

**IAC** = Incidencia de las anomalías contables

$\Delta ac B$  = Incrementos realizados en la base (imponible o liquidable) en los que se haya apreciado anomalías contables.

$\Delta ac C$  = Incrementos realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar en los que se haya apreciado anomalías contables.

$t$  = Tipo de gravamen (si la base está gravada por un tipo proporcional) o tipo medio de gravamen (si está gravada por una tarifa).

$\Delta st B$  = Totalidad de los incrementos sancionables realizados en la base imponible o liquidable.

$\Delta st C$  = Totalidad de los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar.

- Y, en fin, la incidencia de la deuda derivada de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados sobre la base de la sanción se determina mediante un coeficiente (redondeado con dos decimales), que es el resultado de la siguiente ecuación: (cantidades regularizadas *por utilización de documentos falsos o falseados* / totalidad de las cantidades regularizadas *sancionables*) · 100 [art. 12 RPS].

$$IDF = \frac{\sum \Delta df B \cdot t + \sum \Delta df C}{\sum \Delta st B \cdot t + \sum \Delta st C} \cdot 100$$

**IDF** = Incidencia de la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

**Δdf B** = Incrementos realizados en la base (imponible o liquidable) originados por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

**Δdf C** = Incrementos realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar originados por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

**t** = Tipo de gravamen (si la base está gravada por un tipo proporcional) o tipo medio de gravamen (si está gravada por una tarifa).

**Δst B** = Totalidad de los incrementos sancionables realizados en la base imponible o liquidable.

**Δst C** = Totalidad de los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota o cantidad a ingresar.

En relación con estos cálculos, se efectúan en todos los preceptos que venimos citando *dos precisiones*, a saber:

- No se tendrán en cuenta la cuantía de los ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, que se hayan realizado en la regularización (arts. 10.3, 11.3, y 12.3 RPS).
- Para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de los libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados, se tomarán en consideración todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los arts. 191, 192 y 193 LGT (arts. 10.4, 11.4, y 12.4 RPS).

### 1.3.3. *La calificación ex lege de la infracción en los supuestos de inobservancia de las condiciones establecidas en el art. 27.4 LGT*

Además de los supuestos a que se refiere el párrafo 1º del art. 191.2 LGT –a saber, que la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o que, siendo superior no exista ocultación–, se califica también como infracción tributaria *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 art. 27» (art. 191.6 LGT).

Ya hemos hecho referencia a este supuesto en el epígrafe primero de estas reflexiones y en el comentario a los arts. 27 y 179.3 LGT. Tal y como dijimos allí, *con carácter general*, no procede la imposición de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando el obligado tributario no identifica expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere la autoliquidación presentada fuera de plazo o cuando no se contienen exclusivamente en la declaración los datos relativos a dicho período. En estos supuestos, tal y como habían concluido la mayoría de los tribunales ordinarios que durante la vigencia de la LGT 1963 se habían pronunciado sobre el ingreso de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre con ocasión de la declaración de otro trimestre distinto, y recoge ahora expresamente el apartado 6 del art. 191 LGT, se comete la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una correcta autoliquidación del tributo. Ahora bien, la infracción cometida se calificará en todo caso –*ex lege*– como *leve*, de manera que la sanción a imponer consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación, sin que proceda la aplicación de criterio de graduación alguno.

Hemos precisado que, «*con carácter general*», no procede la imposición de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando el obligado tributario no observa las cautelas establecidas en el apartado 4 del art. 27 LGT porque, como ya hemos explicado, dicho apartado está pensado para dar respuesta a supuestos concretos: aquellos en los que la regularización de la situación tributaria tiene lugar mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea correspondiente *al mismo tributo* en relación con el cual se dejó de presentar inicialmente la autoliquidación o se presentó incorrectamente, y se lleva a cabo mediante la presentación de una autoliquidación *de la misma naturaleza que aquella en la que se cometió la infracción*. Lo que no significa que en supuestos distintos a aquellos a los que se refiere el art. 27.4 LGT no pueda existir regularización voluntaria y, por ende, aplicación del art. 27 LGT. Basta con que pueda apreciarse la existencia de *autodenuncia plena* (que el sujeto pasivo ponga de manifiesto inequívocamente que no cumplió una obligación tributaria concreta y la cuantía de lo dejado de ingresar resulte determinada o determinable por la Administración sin la colaboración ulterior del obligado tributario).

No es nuestra intención examinar en este epígrafe las sanciones previstas en el art. 191 LGT. Esto es algo que efectuaremos en páginas posteriores de este estudio. Pero el apartado 6 del art. 191 LGT plantea ciertos interrogantes que, aunque estrechamente relacionados con las sanciones que corresponde imponer en estos casos, encuentran su origen en la calificación de estos comportamientos como infracción tributaria leve, de ahí que hayamos considerado pertinente plantearlos en este momento. El principal problema que suscita el art. 191.6 LGT es, sin duda, el de la proporcionalidad de la sanción aplicable en los casos en que el obligado tributario regulariza su situación tributaria, aunque de forma incorrecta por no observar los requisitos formales que a estos efectos establece el art. 27.4 LGT, cuando su falta de ingreso inicial era constitutiva de infracción tributaria *leve*.

Como acabamos de explicar, el art. 191.6 LGT resulta aplicable en aquellos supuestos en que el obligado tributario deja de declarar en plazo –y, por ende, de ingresar– tributos o pagos a cuenta y, más tarde, y sin que exista requerimiento por parte de la Administración tributaria, procede a su inclusión en una autoliquidación presentada con posterioridad, ingresando o no la deuda tributaria correspondiente a las cantidades inicialmente omitidas o no declaradas –obsérvese que el precepto se refiere tanto a la *inclusión* como a la *regularización* en una autoliquidación extemporánea de los tributos y pagos a cuenta no ingresados en plazo–, sin que la autoliquidación presentada fuera de plazo cumpla los requisitos establecidos en el art. 27.4 LGT.

Pues bien, es evidente que la falta de ingreso inicial por el sujeto pasivo de la totalidad o parte de la deuda tributaria puede ser constitutiva de infracción tributaria *leve*, *grave* o *muy grave*. En estos dos últimos supuestos, esto es, cuando la infracción tributaria inicialmente cometida sea *grave* o *muy grave*, como consecuencia de la regularización posterior (*formalmente* incorrecta) se produce, *ex art.* 191.6 LGT, una disminución de la gravedad de la infracción –deja de ser *grave* o *muy grave* para convertirse en *leve*– y de las sanciones a imponer –dejan de ser del 50 al 100 por ciento o del 100 al 150 por ciento para convertirse en multa del 50 por ciento de la cuantía no ingresada–, resultando la solución legalmente prevista, *en principio*, acorde con las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad.

En honor a la verdad tenemos que señalar que cuando la infracción tributaria del art. 191 LGT deja de ser *grave* para convertirse en *leve* como consecuencia de la regularización *formalmente* incorrecta llevada a cabo por el obligado tributario, la observancia del principio de proporcionalidad resulta cuestionable. La vulneración de este principio, empero, no tiene su origen en la previsión contenida en el art. 191.6 LGT que ahora comentamos, sino en las sanciones legalmente establecidas para la infracción tributaria *grave* del art. 191 LGT. Aunque esta cuestión será objeto de un análisis detenido más adelante –apela-

mos a la paciencia del lector—, no nos resistimos a no apuntarla en este momento en la medida en que afecta tangencialmente a la compatibilidad de la previsión contenida en el art. 191.6 LGT con el principio de proporcionalidad. Nos limitaremos —insistimos—, por el momento, exclusivamente a apuntarla.

De conformidad con el art. 191.3 LGT la sanción aplicable en los supuestos de falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria cuando este comportamiento sea calificable como infracción tributaria *grave* será del 50 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación. La sanción, según se deduce del apartado 3 del art. 191, puede llegar a ser del 100 por ciento, en los casos en que concurran los criterios de graduación de la sanción a que se refiere el último inciso del apartado 3, a saber, comisión repetida de infracciones tributarias y perjuicio económico para la Hacienda Pública. De no concurrir criterio de graduación alguno, la sanción a imponer será del 50 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación que es la misma que está prevista en el art. 191.2, *in fine*, para cuando la falta de ingreso se califique como infracción tributaria *leve*. Establecer la misma sanción —del 50 por ciento de la cuantía no ingresada— cualquiera que sea la gravedad del comportamiento infractor llevado a cabo por el sujeto pasivo —*grave* o *leve*— resulta ya de por sí dudosamente compatible con el principio de proporcionalidad. Pero la previsión roza en el absurdo cuando además resulta aplicable el art. 191.6 LGT. Y es que, en este caso, si la falta de ingreso inicial de la totalidad o parte de la deuda tributaria es constitutiva de infracción tributaria *grave*, se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento (siempre y cuando no concurran criterios de graduación), y una vez que se procede a la regularización «formalmente defectuosa» se recalifica el comportamiento infractor —deja de ser *grave* para convertirse en *leve*— y la sanción que se impone sigue siendo la misma: el 50 por ciento de la cuantía dejada de ingresar.

Ilustramos el supuesto al que nos referimos con un sencillo ejemplo. Pensemos en un contribuyente que dejara de ingresar 4.000 euros existiendo la ocultación de datos a la Administración tributaria a que se refiere el art. 184.2 LGT. En principio, su comportamiento habría de calificarse como infracción tributaria *grave* y sancionarse con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía no ingresada, esto es, con una multa de 2.000 euros (siempre y cuando no resultaran de aplicación los criterios de graduación establecidos en el art. 191.3, *in fine*). Si este contribuyente decidiera posteriormente regularizar su situación, antes de que existiera requerimiento por parte de la Administración, pero lo hiciera incorrectamente desde un punto de vista formal, esto es, sin cumplir los requisitos establecidos en el art. 27.4 LGT, su conducta, *ex art.* 191.6 LGT, dejaría de ser *grave* y pasaría a calificarse como *leve* pero seguiría estando sancionada con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento, es decir con 2.000 euros. Ante desvalores distintos del comportamiento del obligado tributario está prevista una misma sanción. Y lo que causa, si cabe, una mayor perplejidad, la actuación del obligado tributario encaminada a reparar el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública o a disminuir sus efectos no tiene repercusión alguna en la sanción que corresponde imponer en estos casos. Se estará con nosotros en que la observancia del principio de proporcionalidad que reclama el art. 178 LGT brilla por su ausencia.

La compatibilidad del art. 191.6 LGT con este principio no está, sin embargo, tan clara cuando la conducta inicialmente realizada es constitutiva de infracción tributaria *leve*. En estos casos en que, a tenor del art. 191.6 LGT, se confiere un mismo tratamiento al contribuyente que colabora con la Administración tributaria regularizando voluntariamente su situación tributaria, aunque sea defectuosamente desde un punto de vista formal, y a aquel otro que adopta una actitud pasiva esperando a ser descubierto por la Administración (la medida que examinamos no potencia la práctica de regularizaciones, aunque sea sin autodenuncia), puede resultar vulnerado el principio de proporcionalidad. En efecto, imaginemos un contribuyente que dejara de ingresar en plazo 2.000 euros y otro que dejando de ingresar esta misma cantidad procediera posteriormente a la regularización de su situación tributaria sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del art. 27 LGT. El comportamiento del primero sería califi-

cado como infracción tributaria *leve* y sancionado con multa pecuniaria proporcional de 1.000 euros. La conducta del segundo, pese a la regularización posterior de su situación, habría de calificarse asimismo como infracción tributaria *leve* y sancionarse con idéntica multa. La quiebra del principio de proporcionalidad, a nuestro juicio, no puede ser más evidente.

En consecuencia, desde nuestro punto de vista, la medida prevista en el apartado 6 del art. 191 LGT precisa de una reforma legislativa que bien pudiera consistir en la *aplicación de una atenuante* en los supuestos –únicamente en estos casos– en que la falta de ingreso inicial llevada a cabo por el obligado tributario fuera constitutiva de infracción tributaria *leve*. En tanto que el obligado tributario incluye los tributos o pagos a cuenta no ingresados en plazo en una autoliquidación posterior pero no identifica expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren o los hace constar con datos relativos a otro período, su conducta no puede calificarse de «confesión». El objetivo que se persigue con la regularización incorrectamente practicada no es la autodenuncia –de ahí que no resulten aplicables los recargos del art. 27 LGT– sino eludir la imposición de las sanciones previstas en el art. 191 LGT. Para ello se subsana el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública intentando que la falta de ingreso inicial pase inadvertida a la Administración. Este ardid, lejos de impedir el ejercicio del *ius puniendi* por el Estado, a lo único que puede dar lugar es a una reducción de la sanción aplicable, reducción que cuando la infracción inicialmente cometida es *grave* o *muy grave* se consigue, ciertamente, mediante la recalificación de la conducta como infracción tributaria *leve* y cuando el dejar de ingresar inicial es constitutivo de infracción tributaria *leve* puede lograrse mediante la aplicación de una atenuante. Como el resultado de la regularización practicada es exclusivamente el de *reparar el perjuicio económico ocasionado* a la Hacienda Pública (cuando la autoliquidación presentada con posterioridad va acompañada del correspondiente ingreso) o *disminuir sus efectos* (cuando la declaración de las cantidades inicialmente omitidas no lleva aparejado ingreso alguno pero posibilita a la Administración recaudar la deuda en vía de apremio), esta atenuante podría asemejarse a la establecida en el art. 21.5ª CP consistente en «haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos». A la posibilidad de tener en cuenta la naturaleza de los perjuicios causados a la hora de graduar las sanciones se refiere también el art. 131.3.b) de la LRJAP y PAC (26).

La solución propuesta –repetimos: incluir en el art. 191.6 LGT una atenuante consistente en haber reparado el obligado tributario el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública o disminuido sus efectos, que resultaría de aplicación exclusivamente en aquellos supuestos en que la falta de ingreso inicial fuera constitutiva de infracción tributaria *leve*– no ocasiona ruptura alguna del sistema de agravantes y atenuantes previsto en la LGT. En efecto, aunque la LGT de 2003 dedica un precepto –el art. 187 LGT–

---

(26) Asimismo, durante la vigencia de la LGT 1963, algún Tribunal Superior de Justicia entendió que cuando se regularizaba la propia situación tributaria sin autodenuncia, en particular, cuando se procedía al ingreso de cuotas de IVA correspondientes a un trimestre con ocasión de la declaración de otro trimestre distinto, se cometía el tipo del art. 79 a) LGT 1963, pero la observancia del principio de proporcionalidad aconsejaba la minoración de la sanción a imponer mediante la aplicación analógica de la atenuante de arrepentimiento espontáneo prevista en el art. 21.6ª CP [STSJ de Castilla-La Mancha de 17-9-2003 (JT 2004\254), FFDD 2 a 6]. A nuestro juicio, la solución arbitrada en este pronunciamiento ni era defendible antes, ni lo es ahora tras la aprobación de la LGT 2003, si bien, puede utilizarse como propuesta *de lege ferenda* para conferir efectos a la regularización llevada a cabo por un obligado tributario –sin autodenuncia– cuando su falta de ingreso inicial deba calificarse como infracción tributaria *leve*.

a regular los criterios de graduación de las sanciones tributarias, existen agravantes y atenuantes que no se prevén expresamente en el art. 187 LGT sino que se contienen en el mismo precepto que el tipo infractor al que resultan de aplicación. Es el caso de la agravante de reiteración prevista en los apartados 4 y 5 del art. 203 LGT y la atenuante de arrepentimiento espontáneo establecida en los arts. 198.2 y 203.5, *in fine*, LGT. Pues bien, este podría ser perfectamente otro supuesto.

Seguramente, sería conveniente prever también la aplicación de esta atenuante cuando el obligado tributario presenta la autoliquidación e ingresa las cantidades adeudadas al Fisco *nada más iniciarse el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos*, aunque ya haya existido requerimiento por parte de la Administración.

Finalmente, y al hilo también del comentario del art. 191.6 LGT nos interesa hacer referencia a otro de los supuestos que podrían plantearse. Puede darse el caso de que el obligado tributario no sólo no se autodenuncie, esto es, no haga constar en la autoliquidación extemporáneamente presentada el periodo impositivo de liquidación al que corresponden los datos, sino que tampoco incluya *la totalidad* de las cantidades omitidas o incorrectamente declaradas en la autoliquidación inicial.

En estos casos en que *no existe confesión o autodenuncia* del obligado tributario y se incluyen en una autoliquidación posterior *parte* de las cantidades omitidas o incorrectamente declaradas inicialmente (exista o no reparación del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública), no está claro que resulte aplicable la previsión contenida en el art. 191.6 LGT. En principio, el único obstáculo existente para que esta forma de regularización parcial surta efecto es la regla de calificación unitaria de la infracción, en los términos en que aparece redactada en el art. 3.1 RPS. Pero no parece que la fórmula elegida por el ejecutivo para enunciarla se compadezca bien con la empleada por el legislador en el art. 184.1, párrafo 2º, LGT. Nos explicamos.

La aplicación del art. 191.6 LGT en los supuestos de regularización *parcial* de la situación tributaria (*sin autodenuncia*) comportaría, por una parte, la recalificación del comportamiento infractor –que dejaría de ser grave o muy grave para convertirse en leve– respecto de aquellas cantidades que habiéndose omitido en la autoliquidación inicial se incluyeran en la autoliquidación presentada fuera de plazo; y, por otra parte, el mantenimiento de la calificación inicial de la infracción respecto de la parte de la deuda tributaria que se siguiera ocultando a la Administración. De manera que, la reparación parcial del perjuicio ocasionado a la Administración conllevaría que una única infracción se calificase al mismo tiempo como *leve* y *muy grave* o como *leve* y *grave*. Si la infracción inicial era leve, hemos visto que la aplicación del art. 191.6 LGT no produce efecto alguno: la conducta del obligado tributario seguiría siendo leve tras la práctica de la regularización parcial.

Se plantea, no obstante, la cuestión de si esta solución resulta compatible con la regla de calificación unitaria de la infracción. Y es que, aunque la regularización parcial de la situación tributaria (*sin autodenuncia*) resulta acorde con el art. 184.1, párrafo 2º, LGT, que es el precepto que la LGT destina a la «calificación de las infracciones tributarias», semejante solución no tiene cabida en el desarrollo que de esta disposición se contiene en el art. 3.1 RPS. En efecto, de acuerdo con el párrafo 2º del art. 184.1 LGT, cada infracción tributaria «se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, *salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley*». A nuestro modo de ver, este último inciso resulta significativo en la resolución de la cuestión que abordamos. En la medida en que posibilita que, en el supuesto a que se refiere el art. 191.6 LGT, la sanción no se aplique sobre la totalidad de la base de la sanción, permite indirectamente que la infracción tributaria cometida se califique al mismo tiempo como *muy grave* y *leve* o como *grave* y *le-*



ve. De lo contrario, no se nos ocurre en qué supuesto las multas pecuniarias proporcionales previstas en el art. 191 LGT resultarían aplicables exclusivamente sobre parte de la base de la sanción o, lo que es lo mismo, en qué casos procedería la aplicación de la excepción a que se refiere el art. 184.1, párrafo 2º, *in fine*, LGT. Y es que si la regularización prevista en el art. 191.6 LGT hubiera de alcanzar siempre a la totalidad de las cantidades omitidas o incorrectamente declaradas en la autoliquidación inicial, esto es, hubiera de ser siempre total, la sanción que correspondería imponer –la correspondiente a la infracción tributaria leve, a saber: el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar– se aplicaría en todo caso sobre la totalidad de la base de la sanción y no sobre parte de la cuantía dejada de ingresar en plazo, tal y como prevé el art. 184.1, párrafo 2, LGT.

Esta solución, empero, no se compadece bien con la previsión contenida en el art. 3.1 RPS en virtud de la cual cada infracción tributaria «se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, (...), salvo en el supuesto previsto en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria; en tal caso, la infracción *será siempre leve*, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor». Pues bien, si en el supuesto previsto en el art. 191.6 LGT, «la infracción será siempre leve» es evidente que no podrá ser *muy grave* y *leve* o *grave* y *leve* al mismo tiempo, solución esta segunda que, como venimos explicando, comporta la regularización parcial de la situación tributaria. En la elaboración, pues, de este precepto el ejecutivo ha introducido cierta confusión en la interpretación del art. 191.6 LGT, apartándose de la regulación prevista en el art. 184.1 LGT.

A nuestro juicio, semejante contradicción habrá de ser salvada decantándose por la solución arbitrada en la ley –que, por lo demás, es también la más beneficiosa para el obligado tributario– y, por ende, a favor de la aplicación parcial de la medida prevista en el art. 191.6 LGT en los supuestos en que el obligado tributario incluya en una autoliquidación presentada fuera de plazo *parte* de las cantidades omitidas o incorrectamente declaradas en la autoliquidación inicialmente presentada.

A mayor abundamiento queremos puntualizar que cuando se regulariza *parcialmente* la propia situación tributaria *sin autodenuncia*, a la Administración tributaria sólo le caben dos opciones para sancionar el comportamiento del obligado tributario: la que venimos comentando, que es la que nos parece más acorde con la redacción del art. 184.1, *in fine*, LGT (aunque resulta claramente contraria al tenor literal del art. 3.1 RPS), o considerar que en estos casos se cometen *dos infracciones tributarias autónomas*. De optar, empero, por esta segunda solución se inaplicaría nuevamente otra previsión reglamentaria: la establecida en el art. 3.2 RPS, según la cual cuando en un mismo procedimiento de aplicación de los tributos se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará a efectos de su calificación, que existe *una infracción por cada tributo y periodo objeto del procedimiento* (párrafo 1º). Estas son –lo repetimos una vez más– las dos únicas vías posibles de sancionar el comportamiento que venimos examinando. En cualquier caso –conviene advertirlo también–, se opte por la interpretación que se opte, la sanción finalmente aplicable es idéntica.

### 1.3.4. Especial referencia a algunos medios empleados en la comisión de la infracción

Antes de dar por concluido el epígrafe relativo a la calificación de la infracción del art. 191 LGT, nos detendremos en el estudio de algunos de los medios que, de ordinario, se vienen empleando en la realización del tipo infractor. En ciertos casos estos medios son constitutivos de más de una infracción tributaria y, en otros, dan lugar exclusivamente a un agravamiento de la calificación de la infracción que deja de ser leve para convertirse en *grave* o *muy grave*. Es lo que sucede cuando en la realización del tipo

se utilizan facturas con datos falsos o falseados elaboradas, bien por el propio obligado tributario, bien por un tercero, y en los casos en que la infracción se realiza empleando documentos falsos que no pueden calificarse propiamente como facturas (*v. gr.*, recibis falsos), siempre y cuando, claro está, la expedición de aquellas facturas o la elaboración de estos documentos no sean constitutivas del delito del art. 392 CP. Vayamos por partes.

La expedición y utilización de facturas o documentos falsos o falseados puede ocasionar, en principio, tres situaciones distintas:

- La primera de ellas es que sea *el propio obligado tributario el que expida la factura* que documenta datos o hechos *parcialmente* falsos (si la factura documenta una relación jurídica *totalmente inexistente* se comete el delito de falsedad en documento público tipificado en el art. 392 CP) (27) como instrumento para cometer la infracción del art. 191 LGT. En este supuesto, se realiza única y exclusivamente el tipo del art. 191 LGT, si bien la infracción cometida se califica como *grave* o *muy grave*, dependiendo de que en su realización se hayan empleado o no medios fraudulentos [art. 191.3.a) y 191.4, párrafo 1.º LGT], esto es, dependiendo de que la incidencia de la factura falsa o falseada represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción [art. 184.3.b) LGT].

A este respecto, interesa señalar que la lectura *a sensu* contrario del art. 17.3 RPS no permite sancionar autónomamente ambos comportamientos. En efecto, aunque de acuerdo con el apartado 3 del art. 17 RPS no se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el art. 201 LGT (infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación), «en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento», esta previsión no permite inferir *a sensu* contrario que cuando el incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación no consista en la falta de conservación de facturas, justificantes u otros documentos –*v. gr.*, se trate de la expedición de una factura con datos falsos– se puedan sancionar autónomamente esta última conducta.

Y no es correcto llegar a esta conclusión, al menos, por dos razones. En primer lugar, porque está muy claro que en estos casos resultan de aplicación los criterios de calificación previstos en el art. 191.3.a) y 4 LGT. Y, en segundo término, porque semejante solución resultaría contraria al principio de no concurrencia de sanciones tributarias establecido en el art. 180 LGT, en virtud del cual una misma acción u omisión que «determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente» (art. 180.2 LGT).

---

(27) Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo más reciente –y de algunas Audiencias Provinciales– es delito del art. 392 CP expedir una factura en la que, no es que se falte a la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, sino que se documenta un negocio o relación jurídica «absolutamente» inexistente: SSTS de 28-10-1997 (*RJ* 1997/7843), FD 26 (caso Filesa); de 25-9-2000 (*RJ* 2000\8084), FD 11; de 28-10-2000 (*RJ* 2000\9268), FFDD 3, 4 y 5; de 26-10-2001 (*RJ* 2001\9084), FD 7; de 18-1-2002 (*RJ* 2002\3177), FD 5; SSAP de Madrid de 25-1-2000 (*ARP* 2000\334), FD 2; y de 21-6-2001 (*JUR* 2001\249117), FD 3; SAP de Barcelona de 21-12-2001 (*JUR* 2002\123220), FD 1. Cuando por el contrario se documente un negocio o relación jurídica «parcialmente» inexistente estaremos ante la falsedad ideológica del art. 390.1.4 CP que, *ex art.* 392 CP, no es susceptible de calificarse como delito si se lleva a cabo por un particular.

No nos ha pasado desapercibido que el art. 191 LGT no se refiere a la *expedición* de facturas falsas o falseadas, que es en lo que consiste el comportamiento inicial del obligado tributario y la conducta sancionada en el art. 201.3 LGT, sino a la *utilización* de facturas de estas características. Con todo, esta circunstancia *no permite sancionar autónomamente ambos comportamientos* (la expedición y posterior utilización de la factura). Se vulneraría así el principio *non bis in idem*. En estos casos, debe entenderse que la *expedición* de facturas falsas o falseadas *queda consumida* en la *utilización* posterior de las mismas, que es el comportamiento concreto que da lugar a la agravación del tipo básico, *ex art. 191 LGT*. Corrobora, además, esta interpretación el hecho de que el art. 201.4 LGT se refiera indistintamente a la «*expedición o utilización*» de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales.

Establecida la que podríamos considerar como la *regla general* aplicable al caso, hay que introducir algunas *matizaciones* o precisiones. No es lo mismo que la utilización de facturas falsas o falseadas sea —o pueda ser— el criterio que se emplea para calificar la infracción tributaria cometida que, habiendo expedido el sujeto infractor una factura falsa o falseada, haya sido otro el comportamiento tenido en cuenta para proceder a la agravación del tipo. En el primer caso, es indiscutible que la utilización de facturas falsas o falsas no puede sancionarse de forma autónoma: lo impide el principio *non bis in idem* en su vertiente de principio de inherencia (art. 180.2 LGT). En el segundo supuesto, en cambio, nada impide sancionar autónomamente la expedición de facturas falsas (art. 201.3 LGT) y, es más, parece que lo exige el art. 17.3 RPS.

Supongamos, *v. gr.*, que se comete la infracción prevista en el art. 191 LGT, y que el ilícito cometido ha de calificarse como infracción tributaria *grave* en la medida en que se deja de ingresar una cantidad superior a 3.000 euros y concurre ocultación. El sujeto infractor ha utilizado asimismo facturas falsas expedidas por él mismo en la comisión del tipo, no constituyendo dicha utilización medios fraudulentos. Pues bien, en tanto que no puede determinarse con certeza si ha sido la ocultación de datos a la Administración tributaria o la utilización de facturas falsas el comportamiento tenido en cuenta para calificar la infracción tributaria como *grave*, no puede sancionarse autónomamente al sujeto pasivo por este último comportamiento (esto es, por la expedición de facturas falsas). A este respecto debe tenerse presente que el art. 180.2 LGT establece que una acción «que deba aplicarse» como circunstancia que determine la calificación de una infracción como *grave* o *muy grave* no podrá ser sancionada como infracción independiente. Y en el supuesto que examinamos, la utilización de facturas falsas «debe aplicarse» —al menos en abstracto— como criterio de calificación de la infracción.

Distinto sería que se realizara el tipo del art. 191 LGT y la infracción tributaria cometida hubiera de calificarse como *muy grave* como consecuencia de la utilización de medios fraudulentos; en concreto, como consecuencia de la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad en un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. Y que, además, el obligado tributario hubiera expedido y utilizado facturas falsas (que representaran un porcentaje inferior al 10 por ciento de la base de la sanción, esto es, que no fueran constitutivas de medios fraudulentos) en la comisión del tipo. De acuerdo con el art. 9.1, párrafo 2º, RPS, concurriendo más de una circunstancia determinante de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determina una mayor gravedad de la conducta, a saber: las anomalías contables, que constituyen medios fraudulentos. En este caso, a diferencia del anterior, como resulta evidente que la expedición —y posterior utilización— de facturas falsas no se ha utilizado como agravante para la calificación de la infracción, puede sancionarse de forma autónoma (de conformidad con el art. 201.3 LGT). Se habrían cometido, por tanto, dos infracciones tributarias: la prevista en el art. 191 LGT, que habría de calificarse como *muy grave*, como consecuencia de la utilización de medios fraudulentos, y la tipificada en el art. 201.3 LGT.

- La segunda situación que puede producirse es *que sea un tercero el que expida la factura con datos falsos o falseados* que emplea el obligado tributario para cometer la infracción del art. 191 LGT. En este segundo caso, el tercero realiza el tipo infractor previsto en el art. 201.3 LGT (expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados) y el sujeto pasivo comete la infracción del art. 191 LGT que nuevamente deberá ser calificada como *grave o muy grave* en función de que se hayan utilizado o no medios fraudulentos.
- La tercera situación que puede darse es que *un tercero expida un documento falso o falseado que no pueda calificarse propiamente como factura* (v. gr., expedición de un recibo falso) y que sea utilizado por el sujeto pasivo para practicarse una deducción en la base o en la cuota de su autoliquidación (con la consiguiente falta de ingreso en el ejercicio en el que se llevan a cabo las actuaciones). A nuestro modo de ver, la conducta del tercero en estos casos es constitutiva de la infracción tributaria consistente en acreditar improcedentemente partidas negativas en la base o en cuota de declaraciones futuras de un tercero prevista en el art. 195 LGT, ya que el documento acreditativo de las partidas negativas se emplea siempre por el obligado tributario *en un momento posterior a su expedición*, esto es, conforme reclama el art. 195.1.1º LGT, en una declaración *futura*. Por su parte, el obligado tributario comete la infracción del art. 191 LGT que habrá de calificarse como *grave o muy grave*, dependiendo de que la incidencia del documento falso o falseado represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. A este respecto interesa subrayar que la letra a) del apartado 3 del art. 191 LGT, que establece los supuestos en que la infracción del art. 191 LGT habrá de calificarse como *grave*, se refiere tanto a la utilización de facturas falsas o falseadas como de otros justificantes y documentos de estas características. Y a tenor del art. 184.3.b) LGT, constituyen medios fraudulentos no sólo el empleo de facturas falsas o falseadas sino también de «justificantes u otros documentos» de esta naturaleza.
- Por último, si fuera *el propio obligado tributario el que el expidiera el documento falso o falseado* (distinto de la factura) como instrumento para cometer la infracción del art 191 LGT, habría que entender, por las razones *supra* expuestas, que se comete una única infracción –la prevista en el art. 191 LGT– que habrá de calificarse como *grave o muy grave* en función de que la utilización de dichos documentos sea constitutiva o no de medios fraudulentos.

A diferencia de las situaciones anteriores, en otras ocasiones, el empleo de determinados medios en la comisión de la infracción del art. 191 LGT que, en sí mismos, son constitutivos de una infracción tributaria autónoma, ni da lugar a la aplicación de más de un tipo infractor, ni comporta la agravación de la infracción del art. 191 LGT. Nos referimos a los supuestos en que la infracción del art. 191 LGT se comete mediante la *llevanza incorrecta de los libros y registros* y su incidencia representa un porcentaje *inferior o igual* al 10 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación. En estos casos resulta aplicable únicamente el art. 191.2 LGT, debiendo ser sancionada la conducta del obligado tributario con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Y ello, por dos razones. En primer lugar porque, como se deduce de la interpretación a *sensu contrario* de la descripción del tipo que se contiene en el art. 191.2, párrafo 2º, y de las previsiones establecidas en el art. 180.3 LGT, los medios empleados en la realización de la infracción, cuando ésta debe calificarse como *leve*, han sido tenidos en cuenta por el legislador en la sanción del resultado. Y, en segundo lugar, porque la sanción autónoma del medio empleado y del resultado ocasionado resultaría contraria al principio de proporcionalidad, que para el ámbito sancionador establece expresamente el art. 178 LGT. En este punto, por tanto, el art. 16.3 RPS hace una lectura correcta de la LGT.

Que en los casos en los que se comete la infracción tributaria *leve* establecida en el art. 191.2 LGT no procede sancionar de forma independiente los medios empleados en la realización del tipo infractor, aun cuando éstos sean constitutivos de una infracción tributaria autónoma, es una conclusión que, desde nuestro punto de vista se deduce claramente del tenor literal de los arts. 191.2 y 180.3 LGT. De la lectura de ambos preceptos se infiere que el autor de la LGT 2003 al establecer la sanción correspondiente al tipo de la infracción tributaria leve del art. 191 LGT ha tenido presente el desvalor de la acción que condujo a la obtención del resultado (no olvidemos que la infracción del art. 191 LGT es una infracción de resultado).

En efecto, establece el art. 191.2 LGT que la infracción consistente en dejar de ingresar «será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación». Por el contrario, la infracción «no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción» cuando: a) se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados; b) la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción; o c) se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta. Pues bien, si sólo en estos tres supuestos la infracción del art. 191 LGT no será leve, todos los demás, cualquiera que sea el medio empleado en la comisión de la infracción, deben entenderse comprendidos en la delimitación positiva del tipo. Concretamente, si del tipo previsto en el art. 191.2 LGT deben entenderse excluidos, en la medida en que constituyen infracción tributaria grave o muy grave, los casos en los que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representa un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción, es que todos aquellos supuestos en que dicha incidencia sea inferior o igual al 10 por 100 deben considerarse comprendidos en el tipo de la infracción tributaria leve. De manera que, con la imposición de la sanción del 50 por 100 no sólo se está castigando el resultado, sino también los medios empleados para alcanzarlo.

Corroboramos asimismo esta conclusión el hecho de que en el art. 180.3 LGT, en el que se regula el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, no se declaren expresamente compatibles la infracción del 191 LGT y aquellas otras que, consistiendo en el incumplimiento de obligaciones tributarias formales, suelen ser empleadas como medio para dejar de ingresar. En el art. 180.3 LGT, en efecto, no se declaran expresamente compatibles la infracción del art. 191 LGT y la prevista en el art. 200 LGT. Y, en nuestra opinión, la omisión no es ociosa.

Optar por la solución contraria, esto es, sancionar autónomamente los actos preparatorios y la omisión de ingreso del obligado tributario, no sólo nos parece un resultado no querido por legislador de acuerdo con los arts. 191.2 y 180.3 LGT, sino también contrario al principio de proporcionalidad (art. 178 LGT). Para llegar a esta conclusión basta tener presente la sanción que corresponde imponer al obligado tributario cuando su falta de ingreso es constitutiva de infracción tributaria leve y cuando la realización del tipo del art. 191 LGT ha de calificarse como infracción tributaria grave. En el primer caso, el comportamiento está sancionado con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación (art. 191.2, *in fine*). En el segundo supuesto, la multa a imponer es también del 50 por ciento de la cantidad no ingresada (art. 191.3, último párrafo), salvo que concurren los criterios de graduación que establece el art. 191.3, *in fine*, a saber, comisión repetida de infracciones tributarias y perjuicio económico para la Hacienda Pública, en cuyo caso podría llegar a ser hasta del 100 por ciento de la cantidad no ingresada en la autoliquidación.

Pues bien, aunque en los casos en que la omisión de ingreso da lugar a la comisión de la infracción tributaria leve del art. 191.2, la LGT no impide la represión de todos y cada uno de los comportamientos que han conducido al dejar de ingresar –*v. gr.*, la aplica-

ción, junto con el art. 191.2 del art. 200 LGT por la llevanza incorrecta de libros o registros— la sanción autónoma de los medios empleados para la realización del tipo —imposición de las sanciones previstas en los arts. 191.2 y 200 LGT— supondría elevar por encima del 50 por ciento la sanción a imponer en estos casos o, lo que es lo mismo, sancionar en mayor medida la falta de ingreso cuando ésta es constitutiva de infracción tributaria leve, que cuando es grave (cuya realización —no lo olvidemos— presupone la llevanza incorrecta de los libros o registros en un porcentaje *superior* al 10 por ciento de la base de la sanción). Y se estará con nosotros en que esta solución resulta contraria al principio de proporcionalidad.

Esta ha sido la interpretación de la LGT que ha efectuado acertadamente el art. 16.3 RPS. Y es que, si existían dudas sobre la forma de sancionar estos comportamientos, estas dudas quedaron totalmente despejadas tras la entrada en vigor del RPS. A este respecto, establece su art. 16.3 que no se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el art. 200 LGT, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, «cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral». La previsión, como decimos, nos parece acertada. Y no sólo por las razones que acabamos de aducir, sino porque de un análisis dogmático del comportamiento infractor se infiere inequívocamente que es *una sola acción* la que lleva a cabo el obligado tributario y, por ende, procede imponerle *una única sanción*.

En efecto, cuando la falta de presentación de la autoliquidación o su presentación con omisiones, falsedades o inexactitudes va precedida de un incumplimiento de obligaciones tributarias formales es una única voluntad la que rige y da sentido a la pluralidad de actos cometidos. Existe, empleando la terminología acuñada por la doctrina penalista, *unidad de acción* (y pluralidad de actos) y, por ende, un concurso entre la norma que tipifica como infracción tributaria el medio empleado (en el ejemplo que venimos proponiendo, el art. 200 LGT) para la consecución del fin (dejar de ingresar) y la que sanciona el resultado producido (el art. 191.2 LGT). En tanto que la norma que sanciona el dejar de ingresar (el art. 191.2 LGT) capta por completo el contenido de ilicitud y culpabilidad del hecho cometido, su aplicación excluye la de la norma que sanciona los actos preparatorios llevados a cabo por el sujeto pasivo. Aplicar además esta última resultaría contrario al principio *non bis in idem* (art. 25 CE). Ahora bien, en tanto que la relación en que se encuentran las normas que concurren en la represión del comportamiento ilícito es de subsunción, esto es, el desvalor que el legislador ha efectuado en una de ellas (art. 191.2 LGT) encierra en sí la desvaloración que ha realizado en la otra (en la norma que sanciona el incumplimiento de la obligación tributaria formal) el concurso de normas ha de resolverse aplicando el *criterio de la consunción*, sancionándose finalmente el comportamiento del sujeto infractor de conformidad con el art. 191.2 LGT, esto es, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía no ingresada en la autoliquidación.

#### 1.4. Las sanciones previstas en el artículo 191 LGT

Examinado el tipo infractor del art. 191 LGT y los supuestos en que procede la cualificación de la infracción, destinamos algunas líneas al comentario de las sanciones previstas en este precepto.

El último inciso del art. 191.1 LGT establece que la *base de la sanción* de la infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los tributos autoliquidables estará constituida por «la cuantía no ingresada en la autoli-

quidación como consecuencia de la comisión de la infracción». De conformidad con los apartados 2 a 4 del art. 191 LGT, la sanción aplicable estará en función de cómo se califique la infracción: si la infracción cometida es *leve* la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento (art. 191.2, *in fine* LGT); si es *grave*, en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento (art. 191.3, último párrafo, LGT); y si es *muy grave*, en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento (art. 191.4, último párrafo, LGT). Para la cuantificación de las sanciones correspondientes, cuando la infracción tributaria cometida sea *grave* o *muy grave* resultarán de aplicación los criterios de graduación consistentes en la comisión repetida de infracciones tributarias [art. 187.1.a) LGT] y del perjuicio económico para la Hacienda Pública [art. 187.1.b) LGT]. De calificarse la infracción como *leve*, no procede la aplicación de criterio de graduación alguno.

En el art. 8 RPS (apartados 1 a 5) se concreta la fórmula a emplear para calcular *la base de la sanción*. A estos efectos, hay que diferenciar entre:

- Aquellos supuestos en los que, de la regularización practicada, *sólo resultan cantidades sancionables*. En este caso, la base de la sanción es igual a la cantidad a ingresar.

$$B_s = \text{Cantidad a ingresar}$$

- Aquellos otros en los que, de la regularización practicada, *resultan cantidades sancionables y no sancionables*. La base de la sanción en estos casos será el producto de multiplicar la cantidad a ingresar por un coeficiente (redondeado con dos decimales) que se calculará aplicando la siguiente ecuación:

$$B_s = CI \cdot C$$

$$C = \frac{(\Delta s B_{prop} \cdot tp + \Delta s B_{prog} \cdot tmeg) + \Delta s C}{(\Delta t B_{prop} \cdot tp + \Delta t B_{prog} \cdot tmeg) + \Delta t C} \cdot 100$$

$$C = \frac{\text{Cantidades regularizadas sancionables}}{\text{Totalidad de las cantidades regularizadas}}$$

**B<sub>s</sub>** = Base de la sanción

**CI** = Cantidad a ingresar

**C** = Coeficiente

**Δs B<sub>prop</sub>** = Incremento sancionable en la base gravada por un tipo proporcional

**Δs B<sub>prog</sub>** = Incremento sancionable en la base gravada por un tipo progresivo

**Δs C** = Incremento sancionable en la cuota o cantidad a ingresar

**Δt B<sub>prop</sub>** = Incremento total en la base gravada por un tipo proporcional

**Δt B<sub>prog</sub>** = Incremento total en la base gravada por un tipo progresivo

**$\Delta t C$**  = Incremento total en la cuota o cantidad a ingresar

**tp** = Tipo proporcional

**tmeg** = Tipo medio de gravamen

- \* Cuando en la regularización llevada a cabo por la Administración se hayan realizado *ajustes* en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de calcular el coeficiente (art. 8.4 RPS).

Conviene llamar la atención sobre la sanción que corresponde imponer cuando la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria es calificable como infracción tributaria *grave*. De acuerdo con el art.191.3, último párrafo, LGT, la sanción por infracción grave «consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187». A nuestro modo de ver, de la lectura de este precepto se infiere que, salvo que concurra alguno de estos criterios de graduación de la sanción, la multa aplicable cuando la infracción del art. 191 LGT sea grave es, en realidad, del 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Corrobora esta interpretación, por una parte, la aplicación que han venido haciendo los Tribunales ordinarios del principio de proporcionalidad de las sanciones; y, por otra, el incremento porcentual máximo que puede experimentar la sanción inicial cuando concurren los dos criterios de graduación de la sanción a que se refiere el último párrafo del art. 191.3 LGT, la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Es doctrina reiterada de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia que, cuando no concurra ninguna circunstancia agravatoria, el principio de proporcionalidad obliga a aplicar la sanción mínima; en este caso, el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Así lo ha señalado la Audiencia Nacional, entre otras, en la SAN de 5-7-2001 en la que en relación con la sanción prevista en el derogado art. 87.1 LGT 1963 concluyó lo que sigue: «si el Legislador ha querido fijar dicho nivel mínimo, en éste caso en el 50 por 100, conforme al art. 87.1, salvo que se acrediten específicamente circunstancias que configuren la circunstancia agravatoria, aquella será la sanción mínima, pues en otro caso, se cae en un “automatismo” sancionador, contrario al principio de legalidad» (28). Y en la misma línea se inscribe la siguiente afirmación efectuada en la STSJ del País Vasco de 19-10-2001: la «proporcionalidad exige que la graduación de las sanciones pecuniarias venga fundada de manera expresa, aunque sea sucintamente en el acuerdo sancionador, en otro caso procede aplicar el mínimo legalmente establecido, pues aceptar lo contrario llevaría a una inadmisibles discrecionalidad o más bien arbitrariedad a la hora de imponer una u otra cuantía» (29).

Que la sanción que corresponde a la infracción tributaria grave es, en principio, del 50 por ciento, se deduce también del porcentaje *máximo* en que puede incrementarse la sanción inicial cuando concurren acumulativamente los criterios de graduación a que se refiere el art. 191.3, último párrafo, LGT. Si concurre el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, la sanción mínima se incrementará como máximo en 25 puntos porcentuales, llegando a ser del 75 por ciento. Así se deduce del art.

(28) SAN de 5-7-2001 (*JUR* 2001\293778), FD 6.

(29) STSJ del País Vasco de 19-10-2001 (*JT* 2002\283), FD 5; y, en el mismo sentido, STSJ de Asturias de 3-6-2002 (*JT* 2002\1152), FD 5; y de 4-5-2001 (*JT* 2001\996), FD 3.



5.1 RPS, de acuerdo con el cual cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, «de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave». Y la infracción cuya calificación resulte más grave será a lo sumo una infracción tributaria *muy grave* que, *ex art.* 187.1.a) LGT, conlleva un incremento de la sanción de 25 puntos porcentuales. Y si junto con el criterio de la comisión repetida concurriera también el del perjuicio económico para la Hacienda Pública, la sanción se volvería a incrementar, de acuerdo con el art. 187.1.b) LGT, como máximo en otros 25 puntos porcentuales (cuando el perjuicio económico ocasionado a la Administración fuese superior al 75 por ciento), llegando a ser, finalmente, del 100 por ciento de la cantidad dejada de ingresar, que es precisamente lo que establece la LGT: la sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 *al 100 por ciento* (art. 191.3, último párrafo, LGT).

Esto sentado, tenemos que llegar a la conclusión de que la sanción mínima prevista en este precepto respeta dudosamente el principio de proporcionalidad (art. 178 LGT). En efecto, esta sanción –si no concurre criterio de graduación alguno– es la misma que procede imponer cuando la infracción tributaria del art. 191 LGT se califica como *leve*: la sanción por infracción leve –establece el art. 191.2, último párrafo, LGT– «consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento». De manera que, ante desvalores distintos de la acción llevada a cabo por el obligado tributario –es evidente que el desvalor del comportamiento es superior cuando se comete la infracción grave que cuando se realiza el tipo que la ley califica como leve– la sanción aplicable es exactamente la misma –de un 50 por ciento de la cantidad defraudada– con la consiguiente quiebra del principio de proporcionalidad.

Baste el siguiente ejemplo para ilustrar la desproporción a que nos referimos. Piénsese que se dejaran de ingresar 2.000 euros y la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representara un porcentaje del 5 por 100 de la base de la sanción. La infracción cometida sería *leve* y se sancionaría con una multa pecuniaria de 1.000 euros. Si por el contrario se defraudaran esos mismos 2.000 euros pero la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representara un porcentaje del 15 por 100 de la base de la sanción la infracción sería *grave* y de no concurrir criterio de graduación alguno la sanción a imponer sería también del 50 por ciento, esto es, de 1.000 euros. Ante desvalores distintos de la acción del obligado tributario, se impone la misma sanción –1.000 euros– lo que contradice claramente el principio de proporcionalidad. Conveniría, pues, reformar el último párrafo del art. 191.3 LGT, agravando la sanción aplicable cuando la infracción tributaria cometida sea *grave*. Bastaría con que la multa pecuniaria proporcional mínima prevista en este caso fuese del 51 por ciento de la cantidad dejada de ingresar para que se respetase el principio de proporcionalidad establecido en el art. 178 LGT.

## 1.5. El concurso de infracciones resuelto en el art. 191.5 LGT

De las previsiones contenidas en el art. 191 LGT sólo nos resta por analizar la que se recoge en su apartado 5, a saber: la sanción aplicable en los casos en que como consecuencia de la presentación de una autoliquidación incompleta, inexacta o con datos falsos no sólo se deja de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (la autoliquidación presentada arroja una cuota diferencial negativa en lugar de positiva que sería la procedente de haberse practicado correctamente la liquidación) sino que además se obtiene indebidamente una devolución, comportamiento este último que es constitutivo de la infracción tributaria prevista en el art. 193 LGT.

En estos casos, dispone expresamente el art. 191.5 LGT que no procederá la aplicación concurrente de las sanciones previstas en los arts. 191 y 193 LGT. Aunque *de hecho se haya cometido el tipo infractor consistente en la obtención indebida de devoluciones* (art. 193 LGT), la infracción no será sancionable y será el art. 191 LGT el que resulte aplicable procediéndose, por una parte, al incremento de la base de la sanción, y por otra, a considerar aplicable en su grado máximo (incremento de 25 puntos porcentuales) el criterio de graduación consistente en el perjuicio económico para la Hacienda Pública. En concreto, establece el apartado 5 que se entenderá que la cuantía no ingresada «es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento».

En realidad, no está claro si se ha cometido la infracción prevista en el art. 193 LGT (además de la del art. 191 LGT), aun cuando no resulte sancionable, o nos encontramos exclusivamente ante una infracción del art. 191 LGT *especial* –con una base de la sanción diferente a la establecida, con carácter general, para el tipo del art. 191 LGT– consistente en la falta de ingreso de cantidades adeudadas a la Hacienda Pública y en la obtención indebida de devoluciones.

La previsión específica de la sanción a imponer en estos casos responde a la existencia de un concurso de infracciones entre los arts. 191 y 193 LGT. Más concretamente, entre estos preceptos se produce lo que los penalistas califican como *concurso ideal en sentido propio*: como consecuencia de las omisiones, inexactitudes o falsedades introducidas por el sujeto pasivo en su autoliquidación se obtienen dos resultados, a saber, la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria y la obtención indebida de la devolución. La solución que se arbitra para estos supuestos no es la acumulación de sanciones, que es la propia del concurso real de infracciones, sino, por una parte, la impunidad de la infracción a que se refiere el art. 193 LGT (obsérvese que el art. 191.5 LGT no dice que la infracción consistente en la obtención indebida de una devolución no se haya cometido sino que «no será sancionable») y, por otra parte, la sanción del comportamiento conforme al art. 191 LGT, debiendo considerarse a estos efectos que la cuantía no ingresada, que constituye la base de la sanción de la infracción prevista en el art. 191 LGT, es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía que hubiera dejado de ingresarse y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

De manera que si, por ejemplo, de haberse practicado correctamente la autoliquidación la cuota diferencial hubiera sido de +2.000 euros, y como consecuencia de las omisiones o falsedades declaradas por el obligado tributario utilizando medios fraudulentos la cuota diferencial resultante es de –600 euros, se cometen las infracciones previstas en los arts. 191 y 193 LGT pero el comportamiento ilícito se sanciona exclusivamente de conformidad con el art. 191 LGT: la base de la sanción será de +2.600 euros, el porcentaje mínimo de la multa pecuniaria a imponer del 100 por ciento (en tanto que se emplean medios fraudulentos la infracción será muy grave), debiendo incrementarse este porcentaje en 25 puntos porcentuales [art. 187.1 b) LGT] en la medida en que *ex lege* se considera producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública del 100 por ciento. La sanción final a imponer será de 3.250 euros (125% de 2.600 euros).

Aunque, como decimos, el legislador arbitra una solución específica para estos casos en los que no se produce un concurso real de infracciones y, por ende, no procede aplicar la regla de acumulación de sanciones (art. 180.3 LGT), esta solución no es acertada. Y no lo es porque cuando concurre alguna de las circunstancias que dan lugar a la calificación de la infracción como grave o muy grave, la aplicación del art. 191.5 LGT conlleva indefectiblemente una solución más desfavorable para el obligado tributario que si se

sancionaran la falta de ingreso y la obtención indebida de devoluciones por separado y se procediese a la correspondiente acumulación de sanciones.

En efecto, cuando la infracción cometida es *grave* o *muy grave* –no cuando es *leve*– se aplica *ex lege* el criterio de graduación de la sanción del perjuicio económico y se considera que éste es del 100 por ciento. En cambio, de no haberse introducido la regla especial del art. 191.5 LGT, que examinamos, este criterio de graduación no tendría por qué aplicarse necesariamente o, al menos, no en su grado máximo (en un 100 por ciento). Estamos, pues, ante un concurso ideal propio de infracciones que, a diferencia de lo que sucede en el ámbito penal (art. 77.2 CP), se ha resuelto –seguramente, al contrario de lo que se pretendía– de forma más gravosa para el sujeto infractor que si se tratara de un concurso real y se sancionaran separadamente las infracciones tributarias cometidas (art. 180.3 LGT).

Finalmente, llama asimismo la atención la distinta solución prevista en los casos de concurrencia de las infracciones de los arts. 191 y 193 LGT y la que procede aplicar cuando se realizan los tipos infractores previstos en los arts. 191 y 194.1 LGT (*infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones sin que lleguen a obtenerse*).

Resulta, en efecto, perfectamente posible que como consecuencia de la presentación de una autoliquidación incompleta, inexacta o con datos falsos, el sujeto infractor no sólo deje de ingresar determinadas cantidades a la Hacienda Pública, sino que también *solicite indebidamente una devolución*. El supuesto de hecho al que nos referimos es prácticamente el mismo que el previsto en el art. 191.5 LGT. La única diferencia existente entre uno y otro reside en que mientras que en el caso a que se refiere el art. 191.5 LGT el obligado tributario llega a obtener efectivamente la devolución, en el que ahora nos ocupa la Administración tributaria detecta el fraude antes de proceder a la devolución. Cuando esto último sucede, a pesar de que se produce también un *concurso ideal de infracciones en sentido propio* –será, normalmente, una sola acción la que produzca los resultados sancionados autónomamente en los arts. 191 y 194.1 LGT–, la solución arbitrada por el legislador es la de acumulación de las correspondientes sanciones, solución que es la propia del concurso real de infracciones. A este respecto dispone expresamente el art. 180.3 LGT que la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el art. 191 LGT «será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta ley».

Pues bien, resulta como poco sorprendente que siendo idéntica la conducta llevada a cabo por el obligado tributario en los supuestos de concurrencia de la infracción del art. 191 con las infracciones de los arts. 193 y 194.1 LGT –en lo único en lo que divergen los supuestos de hecho es *en la solvencia de la Administración*–, y produciéndose en ambos casos un concurso ideal de infracciones en sentido propio, se establezca, para uno, una regla específica de resolución del concurso y, para el otro, resulte aplicable la regla general de acumulación de sanciones.

Ilustraremos lo que queremos decir con un ejemplo. Supongamos que un obligado tributario presentara en plazo una autoliquidación incorrecta de IRPF (como consecuencia de la práctica de varias deducciones falsas) cuya cuota diferencial fuese igual a – 800 €. De haberse efectuado correctamente la autoliquidación, la cuota diferencial resultante hubiera sido de + 1.200 €. Pueden darse dos supuestos:

- La Administración tributaria detecta el fraude *antes* de haber procedido a la devolución de los 800 €: el obligado tributario comete dos infracciones tributarias distintas, a saber, la prevista en el art. 191 LGT (por la falta de ingreso de 1.200 €), que ha de calificarse como infracción tributaria *leve*, y la tipificada en el art. 194.1 LGT (por la *solicitud* indebida de una devolución por importe de 800 €) que será, en

todo caso, *grave*. Por la comisión de la primera, se impondrá al sujeto infractor una multa de 600 euros (50% de 1.200 €); por la realización de la segunda, una multa de 120 € (15% de 800 €). La sanción final ascenderá, por tanto, a 720 €.

- La Administración tributaria detecta el fraude *después* de haber procedido a la devolución de los 800 euros: se cometen las infracciones de los arts. 191 (por la falta de ingreso de 1.200 €) y 193 LGT (por la *obtención* indebida de un devolución por importe de 800 €). La segunda de ellas, empero, no resulta sancionable. Se aplica la regla especial prevista en el art. 191.5 LGT: la base de la sanción es de 2.000 € y la infracción tributaria cometida ha de calificarse como *leve* (no resulta aplicable el criterio de graduación del perjuicio económico). La sanción a imponer es de 1.000 € (50% de 2.000 €).

A nuestro modo de ver, lo irrazonable del diverso tratamiento que se confiere en la LGT a estos dos supuestos no es tanto la sanción aplicable como la calificación de los comportamientos llevados a cabo por el obligado tributario. En ambos casos, este comportamiento es idéntico pero, cuando la devolución no llega a obtenerse efectivamente (porque la Administración tributaria detecta el fraude antes de proceder a la devolución), se comete una infracción tributaria leve y, por lo que ahora interesa, *otra grave*.

Esta circunstancia, empero, no tiene repercusión a efectos de la aplicación del criterio de graduación de sanciones consistente en la comisión repetida de infracciones tributarias pues la infracción que se califica como grave es la del art. 194.1 LGT que, a tenor del art. 187.1.a) LGT, es de distinta naturaleza a las previstas en los arts. 191, 192 ó 193 y, en consecuencia, no computa como antecedente a la hora de sancionar futuras comisiones de los tipos de los arts. 191, 192 ó 193 LGT.

No puede afirmarse, sin embargo, lo mismo cuando se aplica la regla especial contenida en el art. 191.5 LGT. En ocasiones, como consecuencia de la adición al importe de la devolución obtenida indebidamente de la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, la base de la sanción resulta superior a 3000 euros y la infracción tributaria cometida es *grave* (si existe ocultación de datos a la Administración). Esta sanción, a diferencia de la prevista en el art. 194.1 LGT, sí computa como antecedente de cara a una futura aplicación del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias en relación con los arts. 191, 192 y 193 LGT. En cambio, de no haberse introducido en la LGT 2003 la regla especial del art. 191.5 LGT, las dos infracciones se sancionarían separadamente; la base de la sanción no alcanzaría los 3.000 euros; y las infracciones tributarias cometidas se calificarían como leves. De manera que, si en los cuatro años siguientes hubiera de sancionarse nuevamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones de los arts. 191, 192 ó 193 LGT, la aplicación del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias sólo determinaría un incremento de la sanción en cinco puntos porcentuales que es el incremento correspondiente a la comisión previa de una infracción tributaria leve.

Hasta aquí la explicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT (y de todos los apartados que integran este precepto). Abordemos ahora la infracción del art. 192 LGT que, aunque guarda una estrecha similitud con el ilícito que acabamos de examinar, plantea interrogantes propios que requieren de un examen individualizado. Vaya por delante que nos centraremos fundamentalmente en las notas distintivas y en las dificultades interpretativas que plantea específicamente el art. 192 LGT. En los demás extremos en los que existe coincidencia entre la regulación contenida en los arts. 191 y 192 LGT –ambos preceptos son muy similares– pueden darse por reproducidas las consideraciones que hemos venido efectuando.

## 2. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 192 LGT: EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES EN LOS TRIBUTOS DE LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA

### 2.1. La delimitación *positiva* y *negativa* del tipo infractor

De acuerdo con el art. 192.1 LGT constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación en aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. En términos muy parecidos se establecía también esta infracción tributaria en el art. 79.b) LGT 1963 en virtud del cual constituía infracción tributaria *grave* «no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación».

Como se deduce del análisis comparado de ambos preceptos, en el art. 192 LGT se simplifica la redacción del tipo pero las conductas sancionadas son, en esencia, las mismas que en el art. 79 b) LGT 1963. En efecto, en la letra b) del art. 79 LGT 1963 se tipificaban como infracción tributaria tres comportamientos: la *falta de presentación* de las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pudiera practicar la correspondiente liquidación; la *presentación fuera de plazo, previo requerimiento de la Administración Tributaria*, de dichas declaraciones y documentos; y, en fin, su *presentación incompleta o incorrecta*. El art. 192.1 LGT, sin embargo, se refiere exclusivamente al incumplimiento de «la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios» «para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley».

Pese a la modificación operada en la formulación del tipo, resulta evidente que el incumplimiento de «la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios» a que alude el actual art. 192.1 LGT puede llevarse a cabo, bien dejando de presentar las correspondientes declaraciones o documentos, bien presentándolos de forma incompleta o incorrecta, comportamientos estos a que aludía el art. 79 b) LGT 1963 en primer y tercer lugar. Y es asimismo indiscutible que, interpretando *a sensu contrario* la precisión que se contiene en el último inciso del párrafo 1º del art. 192.1 LGT, cuando no se regulariza con arreglo al art. 27 LGT, esto es, cuando se presenta la declaración fuera de plazo previo requerimiento de la Administración, se comete la infracción tributaria del art. 192, que es precisamente el comportamiento típico que se enunciaba en el art. 79 b) LGT 1963 en segundo lugar. De manera que –insistimos– las conductas que se sancionaban a la luz de la LGT de 1963 resultan también sancionables al amparo de la actual Ley.

Es más, en la LGT 2003 se amplía el alcance del tipo infractor a un cuarto supuesto: *el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras* que, desde la entrada en vigor del nuevo texto legal, da lugar también a la comisión de la infracción que examinamos, siempre y cuando semejante incumplimiento no sea constitutivo de las infracciones previstas en los arts. 198 ó 199 LGT.

La realización, pues, de cualquiera de estas acciones es subsumible en el tipo del art. 192 LGT. Ahora bien, para que pueda entenderse cometida la infracción establecida en

este precepto se requiere además que concurran otras dos circunstancias, que se configuran como elementos *objetivos* del tipo. En primer lugar, que el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, se haya producido *en relación con un tributo de liquidación administrativa* o, lo que es lo mismo, de contraído previo. El art. 192.1, párrafo 1º LGT alude expresamente en este sentido, al igual que hiciera el derogado art. 79 b) LGT 1963, a «aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación». Y, en segundo lugar, que el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos –y, en su caso, los relacionados con las obligaciones aduaneras– *produzca un perjuicio económico para la Hacienda Pública*. De lo contrario, se cometerán las infracciones establecidas en los arts. 198 ó 199 LGT consistentes en la falta de presentación en plazo de las autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras (art. 198.1 LGT) o en su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos (art. 199.1 LGT) «*siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública*» (arts. 198.1, párrafo 1º, *in fine*, y 199.1, párrafo 1º, LGT).

Especial atención merece la expresión «declaraciones o documentos *necesarios*» que emplea el art. 192 LGT en la definición del tipo infractor: constituye infracción tributaria –señala el precepto– «incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios» para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación. Como se recordará, esta expresión se contenía también en el art. 79 b) y durante la vigencia de la LGT 1963 planteó no pocos problemas interpretativos; los mismos que se van a seguir suscitando en la aplicación del art. 192 LGT. Nos referimos, fundamentalmente, a la cuestión de *qué* declaraciones o documentos resultan *necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación*. A este respecto, algunos Tribunales ordinarios habían venido entendiendo que la declaración no es necesaria para que la Administración pueda practicar la liquidación –y, por ende, su falta de presentación o su presentación incompleta o incorrecta no da lugar a la comisión de la infracción del art. 192 LGT– cuando los datos ya obran en poder de la Administración, bien porque fueron aportados por el obligado tributario en ejercicios precedentes, bien porque habían sido facilitados por terceros obligados al suministro periódico de información (30). Otros Tribunales, sin embargo, se han pronunciado a favor de la necesidad de la presentación de la declaración también en estos casos de manera que su omisión o su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades es constitutiva de la infracción tributaria que examinamos (31).

En cuanto a la delimitación *negativa* del tipo infractor, conviene poner el acento en la referencia explícita al art. 27 LGT. De acuerdo *con el tenor literal* del art. 192 LGT, no se realiza el tipo cuando el sujeto pasivo ha regularizado su situación tributaria conforme a lo previsto en el art. 27 LGT, esto es, ha presentado fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración la declaración inicialmente omitida o una declaración complementaria de la presentada en plazo de forma incorrecta. Al igual que decíamos en relación con la infracción del art. 191 LGT, en cuya delimitación se alude también al art. 27 LGT, tenemos que señalar ahora que la alusión a este precepto no constituye un elemento negativo del tipo; es una excusa absolutoria, pudiendo trasladarse aquí, *mutatis mutandis*, las observaciones que sobre este particular efectuábamos al co-

(30) Cfr. STS de 25-3-1994 (RJ 1994\1962); y STSJ de Galicia de 30-3-2001 (JUR 2001\179488), FD 3.

(31) Cfr. STSJ de Murcia de 6-3-2000 (JT 2000\807), FD 3.

mentar el art. 191 LGT. En efecto, pese al tenor literal del art. 192 LGT, de la exégesis sistemática de este precepto a la luz de los arts. 27 y 179.3 LGT se desprende inequívocamente que cuando el obligado tributario presenta de forma espontánea pero extemporánea, bien la declaración que dejó de presentar en plazo, bien una declaración complementaria completa y correcta, se realiza el tipo del art. 192 LGT (el comportamiento inicial es típico y antijurídico, y el obligado tributario es culpable del mismo). Lo que se excluye, en estos casos, es la penalidad de la conducta: en lugar de imponerse la sanción prevista en el art. 192 LGT, se exigen los recargos por declaración extemporánea establecidos en el art. 27 LGT.

Ahora bien, la aplicación de estos recargos puede efectuarse sobre la totalidad de la cantidad adeudada a la Hacienda Pública o sólo sobre parte de la misma, dependiendo de que la regularización llevada a cabo por el obligado tributario haya sido *total* o *parcial*. En el primer caso, esto es, cuando se haya presentado de forma completa y correcta, bien la declaración inicialmente omitida, bien una declaración complementaria en la que se subsanen la totalidad de las omisiones, inexactitudes o falsedades en que se incurrió en la declaración inicial, se excluye la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida (art. 179.3, párrafo 1º, LGT) y se imponen los recargos del 27 LGT sobre el importe total de las cantidades adeudadas a la Administración (art. 179.3, párrafo 2º, LGT). En el segundo supuesto, esto es, cuando se subsana sólo *parcialmente* el incumplimiento inicial de la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración, se excluye, *ex art.* 179.3, párrafo 1º, LGT, la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida (la prevista en el art. 192 LGT); se aplican los recargos del art. 27 LGT sobre la parte de la deuda tributaria declarada *a posteriori*; y, sobre las cantidades que se siguen ocultando a la Administración, se impone la sanción establecida en el art. 192 LGT.

Interesa recordar, una vez más, que la posibilidad de regularización *parcial* de la situación tributaria se infiere del art. 179.3, párrafo 2º, LGT que se refiere explícitamente a la presentación «incorrecta» de las nuevas declaraciones. Sobre la parte de la deuda tributaria declarada *a posteriori*, se aplican, como decimos, los recargos del art. 27 LGT y se excluye, tal y como dispone el art. 179.3, párrafo 1º, LGT la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida.

## 2.2. La clasificación de la infracción en *leve*, *grave* y *muy grave*

### 2.2.1. *Los criterios de calificación de la infracción. A diferencia de la ocultación, la utilización de medios fraudulentos es un criterio determinante en la calificación de la infracción*

A diferencia del art. 79 b) LGT 1963, que calificaba como infracción tributaria *grave* la falta de presentación, la presentación fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta de las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pudiera practicar la correspondiente liquidación, en la LGT actual estos comportamientos pueden ser constitutivos de infracción tributaria *leve*, *grave* o *muy grave* (art. 192.1, párrafo 2º, LGT), dependiendo de que concurren, *entre otras circunstancias*, ocultación de datos a la Administración y utilización de medios fraudulentos en la comisión del tipo infractor. A este respecto hemos señalado al comentar el art. 191 LGT, que aunque la ocultación de datos y la utilización de medios fraudulentos son criterios relevantes para calificar las infracciones tributarias *no son criterios determinantes* de su calificación como leves, graves o muy graves.

Pues bien, la primera cuestión que interesa subrayar en relación con los criterios de calificación aplicables al tipo infractor que examinamos es que la regulación contenida

en el art. 192 LGT constituye una excepción a esta «regla»: la ocultación de datos a la Administración (art. 184.2 LGT) efectivamente no es un criterio determinante para calificar la infracción del art. 192 LGT como *grave pero la utilización de medios fraudulentos* (art. 184.3 LGT) *sí es un criterio decisivo para su calificación como muy grave*. Siempre que en la comisión de la infracción se empleen medios fraudulentos la infracción del art. 192 LGT será muy grave y sólo cuando concorra esta circunstancia el injusto típico podrá calificarse como tal. Nos explicamos.

Esta circunstancia, empero, no impide que pueda afirmarse, con carácter general, que la utilización de medios fraudulentos no es un criterio determinante para la calificación de las infracciones tributarias como muy graves. Y no se trata sólo de que este criterio *sólo sea decisivo para calificar dos infracciones*: la prevista en el art. 192 LGT, que ahora examinamos, y la contemplada en el art. 193 LGT (infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones) LGT. Otras razones avalan también esta conclusión.

Por una parte, la utilización de medios fraudulentos *no es el único criterio que emplea la LGT de 2003 para calificar una infracción como muy grave*; junto con la utilización de medios fraudulentos se acude también a otros parámetros para calificar los comportamientos infractores como muy graves. Es el caso, *v. gr.*, de la infracción prevista en el art. 191 LGT (dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria en los tributos autoliquidables) que será muy grave cuando se hubieran empleado medios fraudulentos o *«aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción»*; o, entre otros, de la infracción prevista en el art. 205.3 LGT consistente en el incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. Esta infracción será muy grave «cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta», sin que en la calificación del tipo infractor se contenga mención alguna a la utilización de medios fraudulentos.

Y, por otra parte, no siempre que concurren medios fraudulentos la LGT vigente califica la infracción como muy grave. Así, por ejemplo, es evidente que incumplir absolutamente el deber de llevar contabilidad o llevar doble contabilidad constituyen medios fraudulentos y, sin embargo, el art. 200 LGT califica tales comportamientos únicamente como infracción tributaria *grave*.

Comenzando por el apartado 2 del art. 192 LGT, el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración o los documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación será *leve* cuando la base de la sanción sea *inferior o igual a 3.000 euros, aunque exista ocultación*, o siendo *superior a 3.000 euros, no exista ocultación*. Por tanto, tal y como venimos defendiendo, es perfectamente posible que exista ocultación y que, no obstante, la infracción tributaria cometida sea leve. Es lo que sucede cuando, no habiéndose presentado en plazo la declaración, la cuantía de la liquidación fuese inferior o igual a 3.000 euros o, habiéndose presentado una declaración incompleta, inexacta o con datos falsos, la cantidad resultante de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados fuese asimismo inferior o igual a dicha cantidad.

Pero no es esta la única previsión que se contiene en el art. 192.2 LGT. Cualquiera que sea la cuantía de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, la infracción del art. 192 LGT *no será leve* cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados [art. 192.2.a) LGT] o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción [art. 192.2.b) LGT]. En estos casos la infracción tributaria cometida será grave.



En particular, el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración o los documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación será *grave* cuando concorra cualquiera de las tres circunstancias siguientes: a) que la base de la sanción sea *superior* a 3.000 euros y exista ocultación (art. 192.3, párrafo 1º, LGT); b) que se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento, esto es, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje *inferior* o *igual* al 10 por ciento de la base de la sanción [art. 192.3.a) LGT]; o c) cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje *superior* al 10 por ciento e *inferior* o *igual* al 50 por ciento de la base de la sanción [art. 192.3.b) LGT]. En consecuencia, teniendo en cuenta que son varios los criterios que se toman en consideración para calificar la infracción del art. 192 LGT como grave, debemos concluir nuevamente que la ocultación de datos a la Administración no es criterio decisivo en esta calificación: aunque es un criterio relevante —se tiene en cuenta siempre que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros— no es determinante en la medida en que basta con que concurren las circunstancias b) o c) para que el tipo infractor que examinamos merezca también esta calificación.

Finalmente, la infracción del art. 192 LGT será *muy grave* «cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos» (art. 192.4, párrafo 1º, LGT), esto es, cuando existan anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros y registros [art. 184.3.a) LGT], se hayan empleado facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción [art. 184.3.b) LGT], o se hayan utilizado en la comisión de la infracción personas o entidades interpuestas [art. 184.3.c) LGT]. La utilización de medios fraudulentos, tal y como dispone el art. 192.3, párrafo 3º, LGT, «determinará que la infracción sea calificada *en todo caso* como muy grave» y sólo cuando en la comisión de la conducta típica se hayan utilizado estos medios la infracción será muy grave (art. 192.4, párrafo 1º, LGT). Por tanto, a diferencia de lo que sucede en otras infracciones tributarias, puede concluirse sin temor a errar que la utilización de medios fraudulentos en la infracción del art. 192 LGT *no sólo es un criterio relevante* para su calificación como muy grave, *sino que también resulta determinante*.

En relación con la *incidencia que tienen sobre la base de la sanción las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción*, cuya cuantificación resulta imprescindible para determinar si la infracción cometida debe calificarse como leve, grave o muy grave, damos aquí por reproducido el contenido de los arts. 9 a 12 RPS que explicamos al comentar el art. 191 LGT. Como dijimos allí, la incidencia que la ocultación, la llevanza incorrecta de libros o registros o la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados tiene sobre la base de la sanción se determina mediante un coeficiente que es el resultado de multiplicar por 100 el producto de una fracción que es idéntica cualquiera que sea la circunstancia determinante de la calificación de la infracción que resulte aplicable: la fracción prevista en el apartado 2 de los arts. 10, 11 y 12 RPS.

Para concluir con los criterios de clasificación de la infracción del art. 192 LGT, queremos llamar la atención sobre lo que, seguramente, no es más que un descuido del legislador, aunque un descuido muy llamativo. Como es sabido, la LGT 2003 abandona la clasificación de las infracciones tributarias en graves y simples. Sorprende por ello sobremanera que el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que es de fecha posterior a la aprobación de la LGT 2003, establezca en su art. 70 que constituye «infracción tributaria *simple*» la «falta de presentación de las declaraciones, no efectuarlas en plazo y la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas» [art. 70 a)]. Se rescata así una clasificación de las infracciones tributarias ya derogada. El error no pasa de ser un

*lapsus* del legislador en la elaboración del texto refundido, que carece de implicaciones prácticas en la medida en que la nueva clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves es puramente formal, y el art. 71 del RD Leg. 1/2004 establece expresamente la sanción que corresponde imponer en estos casos. Con todo, convendría modificar el art. 70 del RD Leg. 1/2004, adecuándolo a la clasificación de las infracciones tributarias que se contiene en la LGT actualmente vigente.

### 2.2.2. *Sobre la compatibilidad de la ocultación como criterio de calificación de la infracción con el principio non bis in idem*

Desde un punto de vista práctico, sin embargo, lo más interesante en relación con los criterios que se emplean en la calificación de la infracción del art. 192 LGT no es su carácter relevante o determinante. Lo más sobresaliente es, sin duda, si el criterio de la ocultación de datos a la Administración tributaria (art. 184.2 LGT) a que se acude en el apartado 3 del art. 192 LGT para calificar como *grave* el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación puede utilizarse sin vulnerar el principio *non bis in idem* que nuestro Tribunal Constitucional ha venido deduciendo del art. 25.1 CE y proclama la propia LGT 2003 en su art. 180.

Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el principio *non bis in idem* en su perspectiva material «veda la imposición de una dualidad de sanciones «en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento» (32). Pese a que de este principio se desprenden varios corolarios, nos interesa resaltar únicamente aquí uno de ellos que es el que se establece expresamente en el art. 67 CP y suele ser conocido como *principio de inherencia*. En virtud de este principio –ya lo hemos señalado en otro lugar de estas páginas (33)– *un mismo comportamiento (activo u omisivo) no puede ser sancionado dos veces por distinto concepto o título*. De este modo, en virtud del principio de inherencia una misma conducta no puede ser sancionada: a) como *infracción* y como *criterio de graduación*; b) como *infracción* y como *criterio de calificación* de la infracción o, si se prefiere, como tipo agravado; o, en fin, c) como *criterio de calificación* de la infracción y como *criterio de graduación* de la sanción. A las dos primeras manifestaciones del principio se refiere en la actualidad el art. 180.2 LGT al señalar: «[u]na misma acción u omisión que deba aplicarse como *criterio de graduación* de una infracción o como *circunstancia que determine la calificación* de una infracción como grave o muy grave *no podrá ser sancionada como infracción independiente*».

Pues bien, y por lo que ahora nos interesa, el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones necesarias para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación en que consiste el tipo infractor del art. 192 LGT puede cometerse dejando de presentar tales declaraciones o presentándolas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos. A su vez, de conformidad con el art. 184.2 LGT, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración «cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o

(32) Se efectúa esta afirmación en las SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3; en la misma línea, SSTC 221/1997, de 4 de diciembre, FJ 3; y 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3.

(33) *Vid.* nota a pie núm. 7.

parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento».

Podría plantearse, pues, si *un mismo comportamiento* –la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas– resulta sancionado dos veces, *como infracción y como criterio de calificación*. De manera que, cada vez que se emplea la ocultación de datos para calificar como *grave* el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones necesarias para que la Administración pueda practicar la liquidación, se vulnera el principio *non bis in idem* (art. 25.1 CE) en su manifestación de principio de inherencia y se contraviene lo que dispone el art. 180.2 LGT.

Durante la vigencia de la LGT 1963 los Tribunales ordinarios habían venido señalando reiteradamente que la ocultación constituía un elemento configurador del tipo previsto en el art. 79 b) LGT 1963 que, como sabemos, era el equivalente del actual art. 192 LGT. Con base en este criterio se había rechazado la aplicación del art. 79 b) LGT 1963, en aquellos supuestos en los que no se había presentado la declaración o se había presentado de forma incorrecta *como consecuencia de simple negligencia*; en aquellos otros casos en los que la Administración tributaria tenía en su poder todos los datos necesarios para liquidar la deuda y *no había sido precisa la intervención de los órganos de la Inspección*; o, en fin, cuando la Administración tributaria había practicado la liquidación *con fundamento en los datos aportados por el propio obligado tributario aunque en relación con otro tributo*. Partiendo, seguramente, de que la ocultación formaba parte del ilícito sancionado en el art. 79 b) LGT 1963, el propio art. 20.2 del derogado RD 1930/1998 excluía la aplicación del criterio de graduación de la sanción consistente en la ocultación de datos a la Administración en los casos en que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario era reconducible a este tipo infractor.

A nuestro modo de ver, sin embargo, esta aplicación no era contraria a la prohibición de *bis in idem*. Y no lo era porque conforme al art. 20 RD 1930/1998, para que se aplicara el criterio de graduación de la ocultación de datos a la Administración era preciso que concurriera un *plus de lesividad* del bien jurídico protegido que no estaba presente en la definición del tipo del art. 79 b) LGT 1963, a saber: que como consecuencia de la falta de presentación de la declaración o de su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades se hubiera dejado de ingresar *más de un 10 por 100 de la deuda tributaria resultante de una correcta liquidación*. En tanto que la aplicación del criterio de graduación se hacía depender, no sólo de la falta de presentación de la declaración o de la presentación de una declaración incorrecta –que es en lo que coincidían el tipo infractor y el criterio de graduación–, sino, fundamentalmente, de la magnitud del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública que se hubiera derivado de los datos ocultados, no podía afirmarse que un mismo comportamiento fuera objeto de dos medidas de carácter punitivo, esto es, que una misma conducta se sancionara como infracción independiente y como criterio de graduación de la sanción y, por ende, el principio *non bis in idem* quedaba incólume.

No puede concluirse, sin embargo, lo mismo a la luz del nuevo régimen sancionador tributario. La ocultación de datos a la Administración tributaria concurre como criterio de calificación de la infracción siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación –esto es, de la falta de presentación de la declaración o de su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades–, en relación con la base de la sanción, sea superior al 10 por ciento (art. 184.2 LGT); o, lo que es lo mismo, cuando en más de un 10 por 100 de las cantidades regularizadas por la Administración tributaria se haya apreciado la existencia de ocultación, *con independencia de cuál haya sido el perjuicio*

*económico ocasionado a la Hacienda Pública que se haya derivado de los datos ocultados.*

Concretamente, como sabemos, la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determina por un coeficiente que es el resultado de multiplicar por 100 la cuantía resultante de la siguiente fracción: cantidades regularizadas en las que se aprecia ocultación / totalidad de las cantidades regularizadas sancionables (art. 10 RPS).

Pues bien, en la medida en que el comportamiento que constituye ocultación *ex art.* 184.2 LGT, coincide prácticamente con el sancionado en el art. 192 LGT, y en tanto que los Tribunales de lo contencioso-administrativo han venido considerando –y, seguramente, seguirán haciéndolo– que para que se entienda cometido el tipo del art. 192 LGT es necesario que concurra ocultación (en la acepción vulgar del término), el numerador de la fracción (las cantidades regularizadas en las que concurre ocultación) tiende a coincidir con el denominador (la totalidad de las cantidades regularizadas sancionables) y el resultado de la misma suele ser, en la práctica totalidad de los casos, del 100 por 100. La mera subsunción del comportamiento del obligado tributario en el tipo descrito en el art. 192 LGT conduce, pues, de forma automática o «cuasi-autómata» a la cualificación de la infracción, de manera que un mismo comportamiento –la falta de presentación de la declaración o su presentación con omisiones, inexactitudes o falsedades– es objeto de un doble reproche afflictivo, que es precisamente lo que proscribe el principio *non bis in idem*.

En consecuencia, a nuestro juicio, entender –como hace la LGT 2003– que el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta una declaración necesaria para que la Administración pueda practicar la correspondiente liquidación da lugar a la realización del tipo básico del art. 192 LGT y que esta misma circunstancia, siempre y cuando la incidencia de la deuda derivada de la ocultación represente más de un 10 por ciento de la base de la sanción, conlleva una cualificación del tipo infractor, es dudosamente compatible con las exigencias que dimanaban, implícitamente, del art. 25 CE y, explícitamente, del art. 180 LGT.

### 2.3. Las sanciones previstas en el artículo 192 LGT

Resta por examinar exclusivamente las sanciones legalmente previstas para los supuestos de incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la adecuada liquidación en los tributos que se gestionan por el sistema de liquidación administrativa. Para el establecimiento de la *base de la sanción*, el último párrafo del art. 192.1 LGT diferencia los supuestos en que el sujeto pasivo no ha presentado la declaración de aquellos otros en los que la declaración se presenta pero con omisiones o falsedades. En el primer caso, la base de la sanción estará constituida por *la cuantía de la liquidación*. En el segundo supuesto, por *la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados*.

El art. 8 RPS, además de reiterar estas previsiones [art. 8.6.a) RPS], especifica cuál será la base de la sanción cuando de la regularización practicada *resulten cantidades sancionables y no sancionables*. Será la misma que expusimos al comentar el art. 191 LGT: el resultado de multiplicar las cuantías previstas, en este caso, en el art. 8.6.a) RPS por un coeficiente (redondeado con dos decimales) que se obtendrá multiplicando por 100 el resultado de la siguiente fracción:

$$B_s = CL \cdot C$$

$$C = \frac{\Delta s B_{prop} \cdot tp + \Delta s B_{prog} \cdot tme_g + \Delta s C}{\Delta t B_{prop} \cdot tp + \Delta t B_{prog} \cdot tme_g + \Delta t C} \cdot 100$$

**B<sub>s</sub>** = Base de la sanción

**CL** = Cuantía de la liquidación o, en su caso, diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

**C** = Coeficiente

**Δs B<sub>prop</sub>** = Incremento sancionable en la base gravada por un tipo proporcional

**Δs B<sub>prog</sub>** = Incremento sancionable en la base gravada por un tipo progresivo

**Δs C** = Incrementos sancionables en la cuota *o en la cuantía de la liquidación* (o, en su caso, en la cantidad resultante de la adecuada liquidación del tributo *menos* cuantía que hubiera procedido conforme a los datos declarados).

**Δt B<sub>prop</sub>** = Incremento total en la base gravada por un tipo proporcional

**Δt B<sub>prog</sub>** = Incremento total en la base gravada por un tipo progresivo

**Δt C** = Incremento total en la cuota *o en la cuantía de la liquidación* (o, en su caso, en la cantidad resultante de la adecuada liquidación del tributo *menos* cuantía que hubiera procedido conforme a los datos declarados).

**tp** = Tipo proporcional

**tme<sub>g</sub>** = Tipo medio de gravamen

La sanción a imponer que, en todo caso, consiste en *multa pecuniaria proporcional*, se establece en función de la calificación de la infracción: si la infracción es *leve*, la multa aparece fijada de forma concreta y determinada, si es *grave* o *muy grave*, el art. 192 LGT establece una banda, un mínimo y un máximo, dentro del cual tiene que moverse necesariamente el órgano competente para sancionar. En concreto, la sanción por infracción *leve* consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento (art. 192.2, *in fine*, LGT); la sanción por infracción *grave*, en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento (art. 192.3, último párrafo, LGT); y, en fin, la sanción por infracción *muy grave*, en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento (art. 192.4, párrafo 2º, LGT). Ahora bien, incluso en los dos últimos supuestos, a diferencia de lo que sucedía durante la vigencia de la LGT 1963, la sanción a imponer resulta determinable con exactitud, esto es, al final, el órgano competente para sancionar obtiene la cifra exacta de la multa a imponer no quedándole resquicio alguno para decidir. Y esto sucede como consecuencia de la nueva regulación de los criterios de graduación. En efecto, cuando la infracción del art. 192 LGT es *grave* o *muy grave*—no cuando es *leve*— se prevé la aplicación de dos criterios de graduación: la comisión repetida de infracciones tributarias (art. 192.3 y 4 LGT) y el perjuicio económico para la Hacienda Pública (art. 192.3 y 4 LGT). La concurrencia de cualquiera de ellos dará lugar a un incremento de la sanción mínima a imponer en los porcentajes previstos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del art. 187 LGT. En tanto que estos porcentajes se establecen de forma precisa y determinada la multa aplicable resulta determinada también con exactitud.

En relación con la sanción aplicable cuando la infracción tributaria cometida sea *grave*, tenemos que efectuar la misma observación que realizábamos al comentar el art. 191 LGT: *vulnera el principio de proporcionalidad* en la medida que, en principio —esto es, si no concurre criterio de graduación alguno—, es la misma que procede imponer cuando la infracción tributaria cometida sea *leve*: del 50 por ciento de la base de la sanción. Ante desvalores distintos de la conducta del obligado tributario se establece una misma medida punitiva con la consiguiente quiebra de la exigencia de proporcionalidad que dimana tanto de nuestro texto constitucional como del art. 178 LGT. Una vez más, por tanto, debemos propugnar desde estas páginas una reforma legislativa, que bien podría consistir en fijar en el 51 por ciento la multa pecuniaria proporcional mínima a imponer cuando la infracción tributaria cometida fuese grave.

#### **2.4. Breve referencia a la concurrencia de las conductas sancionadas en los arts. 192, 200 y 201 LGT**

El art. 192 LGT guarda silencio sobre los posibles concursos a que podría dar lugar su aplicación. Los más interesantes son, sin duda, los concursos de leyes que podrían suscitarse entre el art. 192 y los arts. 200 y 201 LGT que, como sucede con otros aspectos del comentario del art. 192 LGT, habida cuenta de la similitud existente entre este precepto y el art. 191 LGT, ya han sido objeto de análisis al explicar este último.

El art. 192 LGT podría concurrir con el art. 200 LGT (precepto en el que se recoge la infracción tributaria consistente en el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales) cuando se comete la infracción tributaria *leve* del art. 192 LGT mediante la llevanza incorrecta de libros o registros, representando esta llevanza un porcentaje *inferior o igual al 10 por ciento de la base de la sanción*. En este caso, se produce un concurso de leyes que debe ser resuelto en favor del art. 192 LGT aplicando el *criterio de la consunción*. Así lo establece el art. 16.3 RPS que prevé que, en estos supuestos, no se incurrirá en responsabilidad por la comisión de la infracción del art. 200 LGT.

Asimismo podría darse el caso de que junto con el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pudiera practicar la adecuada liquidación, el obligado tributario incumpliera la obligación *de conservar* facturas, justificantes u otros documentos, esto es, cometiera la infracción tributaria del art. 201 LGT. La inobservancia de sendas obligaciones daría lugar a un concurso de leyes que habría de resolverse también en favor del art. 192 LGT aplicando el *criterio de la consunción* (art. 17.3 RPS). Cuestión distinta sería que el obligado tributario utilizara facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, previamente expedidos por él mismo, para cometer el tipo del art. 192 LGT. Este incumplimiento de los deberes de facturación no daría lugar a un concurso de leyes sino a una cualificación del tipo infractor que, dependiendo de que la utilización del soporte falso o falseado fuera o no constitutiva de medio fraudulento, habría de calificarse como *grave* [art. 192.3.a) LGT] o *muy grave* [art. 192.4 LGT].

Una vez más, tenemos que precisar que si la utilización de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados no se ha tomado en consideración para calificar la infracción del art. 192 LGT como grave o muy grave, sino que ha sido otra de las circunstancias que se establecen en los apartados 3 y 4 del art. 192 LGT la que ha determinado la cualificación del tipo, el art. 180.2 LGT no impide que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT se sancione autónomamente; y, es más, el art. 17.3 RPS, interpretado *a sensu contrario*, prescribe la aplicación concurrente de los arts. 192 y 201.3 LGT.

# LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS A LA LUZ DE LA LEY 30/2007, DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO, Y DE LA RECIENTE DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (\*)

---

José Manuel Almudí Cid  
Universidad Complutense de Madrid

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de la tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas, incidiendo fundamentalmente en los efectos que, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tendrán las distintas alternativas de colaboración público-privada a través de las cuales es posible instrumentar tanto la ejecución como el mantenimiento y explotación de las infraestructuras públicas. A estos efectos, se toma como referente la doctrina de la Dirección General de Tributos relativa al contrato de concesión de obras públicas, plasmada en su reciente Resolución de 5 de noviembre de 2007.

*Palabras clave:* Concesión de obras públicas, colaboración público-privada, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. MARCO LEGAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES. 2.1. La proliferación de la colaboración público-privada: ¿una consecuencia exclusiva del principio de estabilidad presupuestaria? 2.2. Características esenciales del contrato de concesión de obra pública. 2.3. Naturaleza jurídica de los pagos directamente percibidos de los usuarios por el concesionario de obra pública. 2.4. El contrato de concesión de obras públicas y su problemático deslinde respecto al

---

(\*) El trabajo se inserta en el proyecto de investigación titulado «Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las inversiones públicas», financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ 2005-06667/JURI) y dirigido por el profesor Falcón y Tella.

nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado. 3. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS. 3.1. El objeto de la concesión de obras públicas: incidencia en el tributo aplicable. 3.2. La ejecución y explotación de las obras públicas y su calificación como una operación unitaria a efectos del IVA. 3.3. La inexistencia de entrega de bienes a efectos del IVA al comienzo y a la finalización de la ejecución de las obras. 3.4. El pago de la obra por el socio público en función de la utilización de la infraestructura: incidencia en el devengo del IVA. 3.5. La reversión de la infraestructura u obra pública al término del contrato de concesión de obra pública. 4. LA NO SUJECCIÓN AL ITPO DE DETERMINADOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las Leyes 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del Contrato de Concesión de Obras Públicas y 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, han apostado decididamente por la intervención de los particulares tanto en la prestación de servicios públicos como en la construcción y/o gestión de instalaciones o infraestructuras de naturaleza pública (1). Dicha participación no se limita exclusivamente, como era tradicional hasta el momento de su entrada en vigor, a la construcción, explotación y financiación de las mismas, de modo que, tras la reforma de la normativa reguladora de la contratación pública, se atribuyen *ex novo* a los particulares facultades relacionadas con la iniciativa, el diseño o concepción de las obras o servicios públicos (2).

En nuestro país, durante un prolongado periodo del siglo XX, el Estado asumió directamente la construcción y el mantenimiento de las infraestructuras, si bien ya a mediados de siglo comenzaron a arbitrase fórmulas de colaboración público-privada en la legislación de carreteras (3). En este escenario, a través de la Ley 13/2003, se pretendió recuperar la utilidad práctica de la concesión de obra pública, figura profundamente arraigada en nuestro Derecho Administrativo pero necesitada de una revitalización que pasaba por una revisión de su régimen jurídico. Dicho propósito se pone claramente de manifiesto en su exposición de motivos, al señalarse que, dentro del «repertorio de instrumentos que articulan la colaboración entre los poderes públicos y el sector privado, presenta una especial significación la institución de la concesión, utilizada en el siglo XIX como opción cardinal en los grandes empeños administrativos y recogida y adaptada, en función de los distintos objetivos a los que se ordenaba, en las legislaciones sectoriales que surgen en el siglo XIX».

Tras la «puesta al día» de la regulación del contrato de concesión llevada a cabo a través la Ley 13/2003, la financiación de las obras públicas podía acometerse, en el ámbito estatal, autonómico o local, a través de tres vías fundamentales:

- Construcción de la infraestructura a través de un contrato administrativo de obra, con financiación de una o varias Administraciones Públicas, a la que pueden sumarse los fondos de la Unión Europea.

(1) La vocación del legislador por potenciar la colaboración público-privada tiene su reflejo también en la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del sector ferroviario y en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y prestación de servicios de los puertos de interés general.

(2) Cfr. CASARES MARCOS, A.: *La concesión de obras públicas a iniciativa particular*, Montecorvo, Madrid, 2007, pág. 19 y el artículo 111.5 de la Ley 30/2007.

(3) Cfr. las leyes de 26 de febrero de 1953, sobre construcción de carreteras de peaje; 55/1960, de 22 de diciembre, de carreteras en régimen de concesión, y 8/1972, de 10 de mayo, sobre construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión.



- Construcción de la infraestructura mediante un contrato administrativo de obra bajo la modalidad de abono total de precio. Esto es, con financiación previa por parte del contratista y pago aplazado por parte de la Administración (método alemán).
- Construcción y explotación de la obra pública en régimen de concesión, que puede incorporar la obligación adicional para el concesionario de construir una obra u obras diferenciadas de la que es objeto de concesión, pero vinculadas a ella.

Al citado esquema, y ampliando el marco de las figuras en las que es posible identificar una cooperación público-privada en la creación, mantenimiento y explotación de infraestructuras y servicios públicos, se une el contrato de colaboración entre el sector público y el privado, tipificado por la Ley 30/2007, que, según tendremos ocasión de señalar, en ocasiones, planteará importantes problemas de deslinde con la figura contractual de la concesión de obras públicas.

A nadie se le oculta que las fórmulas de colaboración público-privada han experimentado un notable desarrollo en los últimos años (4). Su repentino auge puede justificarse por diversos factores. Así, las restricciones presupuestarias en las que se ven inmersos los Estados miembros de la Unión Europea, donde rige el principio de estabilidad presupuestaria, presenta una relevancia fundamental de cara a justificar el vigor que ha cobrado en los últimos tiempos esta fórmula de creación y gestión de infraestructuras (5).

---

(4) Según advierte ENRIQUE GARRIDO, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional ha elaborado una *Guía Legislativa sobre Proyectos de infraestructuras con financiación privada*. Esta Guía, aunque es meramente informativa, menciona una serie de proyectos que son clasificados según el régimen de propiedad y la participación del sector privado en la infraestructura de que se trate. Estos proyectos son: a) «*Construcción-explotación-traspaso*» (CET). La autoridad contratante selecciona un concesionario para financiar y construir una obra o sistema de infraestructura, y concede a esa entidad el derecho a explotarlo comercialmente durante cierto período, al final del cual se traspasa la obra a la autoridad contratante; b) «*Construcción-traspaso-explotación*» (CTE). En esta modalidad la obra de infraestructura pasa a ser propiedad de la autoridad contratante inmediatamente después de su terminación, y al concesionario se le otorga el derecho a explotarla durante cierto período; c) «*Construcción-arrendamiento-explotación-traspaso*» (CAET) o «*construcción-arrendamiento financiero-explotación-traspaso*» (CAFET). Se trata de variantes de los proyectos CET o CTE, en las que, además de las obligaciones y otras condiciones normales de los proyectos CET, el concesionario arrienda los bienes físicos que sirven de soporte a la infraestructura por la duración del acuerdo; d) «*Construcción-propiedad-explotación-traspaso*» (CPET). Se trata de proyectos en que un concesionario se compromete a financiar, construir, explotar y mantener cierta obra de infraestructura a cambio del derecho a percibir honorarios u otra remuneración de sus usuarios. En esta modalidad la entidad privada será propietaria de la obra y de sus bienes conexos hasta que se traspasen a la autoridad contratante; e) «*Construcción-propiedad-explotación*» (CPE). Esta expresión se refiere a los proyectos en que el concesionario es propietario permanente de la obra y no está obligado a traspasarla a la autoridad contratante. Además de estos acrónimos –que destacan el régimen de propiedad de la infraestructura– pueden utilizarse otros para subrayar una o más obligaciones del concesionario. En algunos proyectos se entrega la infraestructura existente a entidades privadas para que sea modernizada o renovada, explotada y mantenida, permanentemente o durante cierto período. Si el sector privado es propietario de la infraestructura, los convenios son denominados de «*renovación-explotación-traspaso*» (RET) o «*modernización-explotación-traspaso*» (MET), en el primer caso; y «*renovación-posesión-explotación*» (RPE) o «*modernización-posesión-explotación*» (MPE), en el segundo. A veces se utiliza la expresión «*diseño-construcción-financiación-explotación*» (DGFE) para subrayar que el concesionario se encargará además de diseñar la obra y financiar su construcción. Cfr. ENRIQUE GARRIDO, J.: «La construcción de infraestructuras portuarias. Nuevas soluciones jurídicas. Derecho español», *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, núm. 28, 2007, págs. 117 y 118.

(5) En este sentido, cfr. JUAN LOZANO, A. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La colaboración público-privada en la financiación de infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 55.

Por otra parte, no puede pasarse por alto que la colaboración público-privada permite importar a la esfera pública conocimientos y métodos propios del sector privado, característica que, en ocasiones, puede convertirla en un instrumento idóneo para dar satisfacción a los principios de eficiencia y economía en la programación ejecución del gasto público presentes en el artículo 31.2 de la Constitución. No obstante, no ha de perderse de vista que, en determinados supuestos, la colaboración entre los sectores público y privado podría implicar un incremento en el coste de los proyectos públicos, circunstancia que, dependiendo de la fórmula de colaboración con el sector privado por la que se opte, incidirá en la Administración (que soportará un sobrecoste en su presupuesto), en el usuario (que deberá satisfacer un precio más elevado), o en ambos, dado que la gestión de una infraestructura o de un servicio público por una empresa privada, por contraposición a la explotación pública, incorpora necesariamente la idea del beneficio económico, circunstancia que exige analizar con cautela, desde una perspectiva financiera, la idoneidad del instrumento de financiación empleado.

Por lo tanto, la concesión de obra pública no es más que una de las alternativas con las que cuenta la Administración para financiar o instrumentar la creación y explotación de infraestructuras públicas. En las páginas que siguen nos ocuparemos, en primer lugar, de exponer las características esenciales que, desde una óptica administrativa, presenta la referida modalidad de contratación pública. A continuación, y como objeto principal del presente trabajo, serán objeto de análisis los distintos problemas que, desde la perspectiva de la fiscalidad indirecta, puede suscitar la concesión de obras públicas, centrandó nuestra atención especialmente en el IVA y tomando como referencia la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre el particular.

## **2. MARCO LEGAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES**

### **2.1. La proliferación de la colaboración público-privada: ¿una consecuencia exclusiva del principio de estabilidad presupuestaria?**

Como hemos avanzado en el apartado anterior, el contrato de concesión de obras públicas constituye un ejemplo paradigmático de la colaboración tradicional entre los poderes públicos y el sector privado en la prestación de servicios públicos o en la creación y explotación de infraestructuras públicas. Siguiendo planteamientos liberales, la concesión fue profusamente utilizada en la ejecución de obras públicas durante el siglo XIX (6) a raíz de la escasez de medios del Estado liberal (7), si bien es posible apreciar una notable evo-

---

(6) El Real Decreto de 10 de octubre de 1845 ya contemplaba este sistema para aquellas obras en las que, por su elevado importe, resultase ventajoso sustituir la aportación de la Administración a través de concesiones, si bien se atribuía a éstas últimas carácter subsidiario respecto a la actuación directa del ente público, debiendo preferirse las contrataciones siempre que se dispusieran de fondos suficientes para hacer frente a las obligaciones pecuniarias derivadas de las mismas. Por su parte, el artículo 7 de la Ley General de Obras Públicas de 1877 establecía que «pueden correr a cargo de los particulares o compañías (...) las carreteras y los ferrocarriles en general, los puertos, los canales de riego y navegación, la desecación de lagunas y pantanos, el saneamiento de terrenos insalubres». Para una exposición de la evolución experimentada por la normativa concesional en nuestro país, *cf.* DE ANDRÉS GULJARRO, F. J. y HERRERO PRIETO, A.: «El contrato de concesión de obras públicas: análisis de su actual regulación», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 3, 2004, págs. 81 y 82.

(7) Según advierte el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de enero de 2006 (RJ 2006\1152), es la carencia de medios del Estado liberal la que fomenta la utilización en España del modelo concesional, si bien, en determinados momentos, doctrinalmente llegó a rechazarse la

lución en esta figura que culmina en la actualidad, tomando ya como referencia el Derecho de la Unión Europea, con la acogida de la concesión de obras públicas en la legislación de contratos de las Administraciones Públicas (8).

Interesa destacar que nos encontramos ante una modalidad de contratación pública que constituye un híbrido entre el contrato clásico de obra y el contrato de gestión de servicios públicos, caracterizada, principalmente, por la aportación de financiación privada a la construcción y explotación de obras públicas. Dicha modalidad contractual, como veremos, se configura en torno a tres conceptos o premisas fundamentales: el riesgo concesional (riesgo de construcción conservación y explotación atribuido al concesionario), el equilibrio económico de la concesión y la diversificación de la financiación.

Ya hemos señalado en la introducción que el interés por las fórmulas de colaboración público-privada viene marcado en la actualidad para los entes públicos principalmente por el contexto comunitario de estabilidad presupuestaria en el que se han gestado tanto la Ley 13/2003 como la Ley 30/2007. El referido escenario de estabilidad presupuestaria, actualmente plasmado en el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (9), y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria

---

posibilidad de retribuir al constructor con la explotación de las obras. En este sentido, el Tribunal advierte que, «en cuanto al primer extremo indicado desde luego es rigurosamente inexacto que sean intercambiables los conceptos de dominio Público, obra pública y servicio Público, aunque ciertamente existe alguna vinculación entre ellos. El origen de esta vinculación tuvo lugar en el siglo XIX, siendo posiblemente la causa inmediata la construcción de ferrocarriles. La penuria de medios del Estado liberal, al menos en España, propició la vinculación en la materia de los conceptos de obra y servicio Público, pues careciendo de fondos el Estado para abordar grandes obras de infraestructura cedió la construcción de las líneas férreas a empresas privadas, que se remuneraban como concesionarias mediante la explotación del servicio Público. Al mismo tiempo las entidades privadas titulares de las concesiones estaban utilizando el dominio Público y de ahí la vinculación de los tres conceptos que, claro es, se produjo también en el caso de otras actividades.

Pero desde el último tercio del siglo XIX la doctrina científica se ha venido esforzando, y por supuesto ello se ha reflejado en el derecho positivo, en depurar y diferenciar los tres conceptos de obra, de servicio y de dominio, en un proceso que ha estado lejos de ser fácil, pues los límites conceptuales de estas nociones, en especial la de servicio Público, no siempre han sido meridianamente claros. Este proceso, aunque con variantes y disfunciones, llevó a una situación en la que parecía iba a rechazarse por el derecho positivo la vinculación entre la construcción de una obra y la remuneración del contratista mediante la explotación de una actividad o servicio de la que tenía el carácter de concesionario. No obstante llegó un momento determinado en que se desechó paulatinamente este criterio doctrinal, posiblemente a partir de la legislación reguladora de las autopistas de peaje. Ello no carecía de justificación, pues el aumento de las intervenciones de las Administraciones públicas, las muchas necesidades a atender por el sector Público, y la flexibilidad e incluso labilidad de las actuaciones administrativas, llevaron a un intercambio de técnicas jurídicas y a la aplicación de soluciones conceptuales determinadas cuando no siempre se atenía la realidad a las coordenadas del concepto».

(8) Cfr. MORENO MOLINA, J. A. y PLEITE GUADAMILLAS, F.: *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático*, La Ley, Madrid, 2007, págs. 769 y ss.

(9) Para un análisis de la estabilidad presupuestaria, entre otros trabajos recientes, cfr. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Temas de Derecho Presupuestario. Hacienda Pública, Estabilidad y Presupuestos*, Colex, Madrid, 2002; SÁNCHEZ HUETE, M. A. y FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «El principio de estabilidad presupuestaria: influencia en el crecimiento del sector público empresarial y en el régimen de financiación autonómica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004, págs. 89 a 141; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Algunas notas sobre la reforma de las leyes de estabilidad presupuestaria», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2005, págs. 9 y ss.; NAVARRO FAURE, A.: «La adecuación del régimen jurídico-presupuestario de las Comunidades Autónomas al principio de estabilidad presupuestaria», en la obra colec-

a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (modificada por la L.O. 3/2006), invita a los entes públicos a acudir fórmulas de financiación total o parcialmente extrapresupuestarias (10) entre las que, junto a la concesión de obra pública y de dominio público, resulta imprescindible citar el nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado (11).

Siguiendo los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95) (12), el mismo efecto «estabilizador» podrá lograrse por el sector público a través de la utilización de Entidades Públicas Empresariales, Organismos Autónomos, Sociedades Públicas Estatales, Consorcios, Sociedades Mixtas, etc., toda vez que la participación del Estado en estas entidades supone una inversión financiera que no computa como gasto público, al partirse de la premisa que tales entes tienen capacidad de generar recursos y, en consecuencia, existe una expectativa de recuperar las aportaciones, si bien debe advertirse que la citada participación sí tendrá reflejo presupuestario. Tampoco se tomarán en consideración al objeto de determinar el déficit público las denominadas fórmulas de financiación cruzada, que permiten sufragar una obra pública con los recursos generados a través de la explotación de otra (13).

La proliferación de los citados instrumentos financieros ha sido significativa en nuestro país en los últimos años. De cara a tomar conciencia de la relevancia que pretende otorgarse a la participación privada en la creación y gestión de las infraestructuras públicas, resulta sumamente ilustrativa la propuesta de «Plan Estratégico de Infraestructuras y Transportes 2005-2020», en la que se contempla que la financiación de los más de 240.000 millones de euros a invertir por el Ministerio de Fomento durante el citado

---

tiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (Coord.: Martín Dégano, Vaquera García y Menéndez García), vol. 2, 2005, pp. 2553 a 2576; NIETO MONTERO, J. J.: «La recepción de los principios presupuestarios clásicos en la nueva Ley General Presupuestaria: su reformulación a través de la estabilidad», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, op. cit.*, págs. 2577 a 2608 y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «La estabilidad presupuestaria en el ámbito de la Unión Europea: unas cuantas reflexiones sobre la legislación estabilizadora en España», en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykison, Madrid, 2007, págs. 1047 a 1064.

(10) Según advierte el Libro Verde elaborado por la Comisión sobre *La colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones* [COM (2004) 327 Final], el 11 de febrero de 2004, Eurostat, la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas, adoptó una decisión relativa al tratamiento contable en las cuentas nacionales de los contratos firmados por entidades públicas en el marco de operaciones de colaboración con entidades privadas. En dicha decisión se precisa el impacto del déficit o superávit público y la deuda pública. Eurostat recomienda que los activos vinculados a una operación de colaboración público-privada se consideren activos no públicos y, por consiguiente, no se registren en el balance de las administraciones públicas cuando se cumplan las dos condiciones siguientes: 1.- El socio privado soporte el riesgo de construcción; 2.- El socio privado soporte al menos uno de los dos riesgos siguientes: el de disponibilidad o el vinculado a la demanda. *Cfr.* Eurostat, «Treatment of Public-Private Partnerships», *News Release*, núm. 18/2004.

(11) *Cfr.* el artículo 11 de la Ley 30/2007.

(12) El artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 2/2007 establece que se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), plasmado en el Reglamento núm. del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad.

(13) De igual modo, no computarán a efectos de déficit, a pesar de que es posible calificarlos como fórmulas de financiación presupuestaria, los créditos participativos, mediante los cuales, a través de una aportación de capital, el ente público financiará a una sociedad que invierte en una infraestructura.

periodo se lleve a cabo, en más de un veinte por ciento, con fondos vinculados a mecanismos de colaboración público-privada (14).

Entre las distintas alternativas posibles de financiación público-privada de las infraestructuras públicas (15), el modelo concesional es el utilizado preferentemente hasta el momento. Dicho modelo se caracteriza por el fuerte vínculo existente entre el operador privado y el usuario final, quien no necesariamente sufragará en su integridad el coste de las infraestructuras, obras o servicios públicos, puesto que el ente público que otorga la concesión podrá subvencionar la utilización del bien o servicio objeto de concesión, total o parcialmente, con cargo a sus presupuestos (v. gr.: aportaciones dinerarias relacionadas con la ejecución de la obra o pagos cuantitativamente vinculados a la utilización efectiva de la infraestructura por los administrados –peaje en la sombra–).

## 2.2. Características esenciales del contrato de concesión de obra pública

El contrato de concesión de obra pública se define por el artículo 7 de la Ley de Contratos del Sector Público como aquél «que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a las que se refiere el artículo 6 (16), incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio» (17).

El contrato de concesión de obra pública presenta como característica principal que el empresario gestiona la infraestructura a su propio riesgo y ventura, sin perjuicio de que los límites del riesgo se moderen, en supuestos muy concretos, para mantener el equilibrio económico (18). Ahora bien, respondiendo a las indicaciones de la Comisión Europea (19), la asunción del riesgo por el concesionario, en una proporción sustancial (20),

---

(14) Cfr. las págs. 149 y ss. del «Plan Estratégico de Infraestructuras y Transportes» elaborado por el Ministerio de Fomento, que fue presentado al Consejo de Ministros en el año 2004 y que actualmente se encuentra en fase de consulta y debate (<http://peit.cedex.es/documentos/propuesta/cap08.pdf>).

(15) De acuerdo con la información facilitada por SEOPAN, hasta el quince de septiembre del año 2007, la promoción de obra pública con financiación privada en España sumaba 8.437,3 millones de euros, lo que supone prácticamente duplicar la cifra relativa al año 2006.

(16) El artículo 6 de la Ley de Contratos del Sector Público hace referencia a realización de obras que respondan a las necesidades del sector público, pudiendo incluirse, a estos efectos, la redacción del correspondiente proyecto.

(17) La regulación del contrato de concesión de obra pública está dispersa en la Ley de Contratos del Sector Público como consecuencia del nuevo enfoque sistemático al que alude el apartado III de su Exposición de Motivos, de tal modo que hemos de acudir a los artículos 112 a 117, que hacen referencia a las actuaciones preparatorias y a los artículos 223 a 250, que se ocupan de la ejecución del contrato. Asimismo, debe tenerse presente que la Disposición Derogatoria única mantiene en vigor la normativa la anterior Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (arts. 253 a 260) en la parte relativa a las fuentes de financiación de la concesión. De igual modo, debe tenerse presente la Directiva 2004/18/CEE, de 31 de marzo, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación en los contratos públicos de obras, de suministros y de servicios.

(18) Cfr. el artículo 225 de la Ley 30/2007.

(19) Cfr. las conclusiones de la Comisión Europea expuestas en su Comunicación Interpretativa 2000/C/121/02, publica en el DOCE de 29 de abril de 2000.

(20) El empresario asumirá, en consecuencia, los riesgos propios, por un lado, de los contratos de ejecución de obra y, por otro, los inherentes al contrato de gestión de servicio público. En este sentido, *vid.* ARIÑO ORTIZ, G. y VILLAR EZCURRA, J. L.: «Reflexiones sobre el proyecto de reforma de las concesiones de obra», *Revista de obras públicas*, núm. 3425, 2002, pág. 192.

resulta básica para que el contrato de concesión de obras merezca tal calificación (21). El objeto del contrato, como sabemos, consiste en la construcción y explotación de obras públicas o solamente la explotación de infraestructuras preexistentes. No estamos, por tanto, ante un mero contrato de obras, sino ante un mecanismo de financiación y construcción de las obras públicas en el que se atribuye un protagonismo principal, bajo la tutela de la Administración, a la iniciativa y capital privados (22).

Según se ha señalado previamente, los entes públicos podrán contribuir a la financiación de las obras mediante aportaciones que podrán tener tanto carácter dinerario como no dinerario, integrándose éstas últimas en el patrimonio afecto a la concesión. En este orden de cosas, los ingresos del concesionario podrán proceder de la percepción de las «tarifas» que satisfagan los usuarios por la utilización de las infraestructuras, que serán fijadas por el órgano de contratación y revisadas en los términos previstos en el pliego de conclusiones, o de una retribución que será abonada por la Administración teniendo en cuenta la intensidad de uso de la instalación (peaje en la sombra). También está prevista la retribución al empresario por la construcción y mantenimiento de la obra pública a través de la concesión de la explotación de zonas comerciales vinculadas a la misma, de acuerdo con lo establecido en las cláusulas administrativas particulares (23). Así pues, el elemento fundamental que caracteriza al contrato de concesión de obra pública lo constituye la necesidad de que los pagos que perciba el concesionario estén relacionados con el uso real o la «frecuentación» (en la terminología utilizada por el Libro Verde) de la infraestructura, factor del que se hace depender el riesgo soportado por aquél en la fase de explotación.

El régimen de la concesión ha de tender, de acuerdo con lo previsto en el artículo 241 de la Ley 30/2007, al mantenimiento del equilibrio económico en los términos que fueron adjudicados en su concesión. De este modo, deben ser objeto de revisión las condiciones económicas cuando la Administración modifique las circunstancias de explotación de la obra, cuando por causa de fuerza mayor o por actuaciones administrativas se alteren las condiciones que afectan directamente a la concesión, o bien cuando lo prevea expresamente el contrato que vincula al sector público y privado.

La normativa en vigor conserva vigentes los artículos 253 a 260 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000 de 16 de junio (24), mediante los que se articulan distintas fuentes de financiación de la concesión de las que podrá servirse el operador privado. En este sentido, el legislador otorga al concesionario la posibilidad de apelar al crédito en los mercados de capitales, emitiendo todo tipo de bonos, obligaciones o títulos análogos admitidos en Derecho. Por otra parte, la nueva Ley del Contratos del Sector Público mantiene intacta la posibilidad de que el concesionario otorgue garantías hipotecarias al objeto de lograr financiación, que deberán guardar relación directa con la concesión en cuestión y ser autorizadas por el órgano de contratación. Asimismo, el concesionario podrá emitir

---

(21) Cfr. MORENO MOLINA, J. A. y PLEITE GUADAMILLAS, F.: *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático*, op. cit., pág. 772.

(22) DE ANDRÉS GULJARRO, F. J. y HERRERO PRIETO, A.: «El contrato de concesión de obras públicas: análisis de su actual regulación», *Revista Jurídica de Castilla y León*, op. cit., pág. 87.

(23) Las obras públicas podrán incluir, además de las superficies que sean precisas según su naturaleza, otras zonas o terrenos para la ejecución de actividades complementarias, comerciales o industriales que sean necesarias o convenientes por la utilidad que prestan a los usuarios de las obras y que sean susceptibles de un aprovechamiento económico diferenciado, tales como establecimientos de hostelería, estaciones de servicio, zonas de ocio, estacionamientos, locales comerciales y otros susceptibles de explotación. Cfr. el art. 231 de la Ley 30/2007.

(24) Cfr. la Disposición Derogatoria Única de la Ley 30/2007.

valores negociables representativos de sus créditos o hacer partícipe al prestamista del riesgo vinculado a la explotación de la participación (préstamos participativos).

Como veremos de inmediato, a efectos del IVA tendrán una especial relevancia las diferencias existentes entre el contrato de concesión de obra pública y el tradicional contrato de obras. En el último, la finalización de las obras por el contratista dará lugar a la recepción administrativa de las mismas, y, en su caso, dentro del plazo de tres meses previsto por el artículo 218 la Ley 30/2007, a la aprobación por parte de la Administración de la certificación final de las obras ejecutadas, pudiendo haberse acordado por las partes la recepción parcial de aquellas obras susceptibles de ser ejecutadas por fases.

No obstante, en el contrato de concesión de obras públicas, habida cuenta de que la obra realizada (ya sea directamente por el concesionario o por un tercero) será explotada por el beneficiario de la concesión durante un periodo de tiempo que puede alcanzar los cuarenta años, la recepción formal se retrasará, según advierte expresamente el artículo 227 de la Ley 30/2007, al momento en que expire la concesión. Será exclusivamente en ese instante cuando se proceda por el concesionario a la entrega de bienes e instalaciones al órgano de contratación. Hasta ese momento, la recepción administrativa de la obra es sustituida por una mera revisión que, en caso de resultar positiva, dará lugar al levantamiento de un acta de comprobación por parte de la entidad concedente.

La supeditación de la recepción de la obra por la Administración al término del contrato no hace sino confirmar el carácter instrumental que la ejecución de la obra pública presenta para el concesionario a la hora de acometer la explotación de concesión. Así, desde una perspectiva dogmática, cuando el contrato de concesión de obra pública únicamente implica la explotación de la misma, no resultará sencillo diferenciarlo del contrato de gestión de servicios públicos, reservándose al criterio de la Administración la utilización de uno u otro modelo contractual (25).

### **2.3. Naturaleza jurídica de los pagos directamente percibidos de los usuarios por el concesionario de obra pública**

No puede ignorarse que los pagos realizados por los usuarios de las infraestructuras o servicios públicos, que la Ley de Contratos del Sector Público califica como «tarifas» (26), podrán llegar a tener naturaleza tributaria en virtud de lo previsto en el artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria. Dicho precepto establece que «se entenderá que los servicios (que pueden dar lugar a la exigencia de una tasa) se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo *mediante cualquiera de las formas previstas para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público*» (27). A la vista de la redacción actual de la norma, fruto de

---

(25) En este sentido, *vid.* CASARES MARCOS, A.: «La concesión de obras públicas a iniciativa particular», *op. cit.*, pág. 254.

(26) El artículo 230.3 de la Ley 30/2007 dispone que «el concesionario podrá impedir el uso de la obra pública a aquellos usuarios que no abonen la *tarifa* correspondiente, sin perjuicio de lo que, a este respecto, se establezca en la legislación sectorial correspondiente». De acuerdo con lo previsto en el artículo 238 de la citada ley, las «tarifas» serán fijadas por el órgano de contratación y tendrán el carácter de máximas, de manera que los concesionarios «podrán aplicar tarifas inferiores cuando así lo estimen conveniente».

(27) Ahora bien, a juicio de un ARIÑO ORTIZ, «no todas las obras e instalaciones que hoy integran las grandes infraestructuras de un país deben ser consideradas «dominio público», ni aplicárseles el régimen jurídico de especial protección diseñado para éste por nuestro derecho tradicional (inalienabilidad, inembargabilidad, sometimiento a cánones o tasas por su uso, indisponibilidad,

las enmiendas presentadas en el Congreso de los Diputados al proyecto de ley número 16 (Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida) y 266 (del Grupo Parlamentario Catalán), podrán suscitarse importantes controversias conectadas con la naturaleza de las cantidades exigidas por el operador privado que explota la infraestructura pública y, en consecuencia, con la adecuación a Derecho de las mismas (28).

Tras la incorporación de la citada enmienda al texto de la LGT, es posible apreciar una contradicción entre las definiciones de tributo (29) y tasa (30) que, errónea e inútilmente (31), incorpora en su artículo 2, habida cuenta de que las tasas, una vez que ha sido trasladada la explotación de una infraestructura o la gestión de un servicio público a manos privadas, darán lugar a ingresos que no podrán reputarse públicos, al percibirse directamente de los usuarios por un operador privado que, en este caso, no actúa como mero intermediario de un pago que tendrá como destinatario final a un ente público (lo que no estará exento de problemas, como luego veremos).

Si tenemos en cuenta que una de las características esenciales de la definición clásica de tributo es que éste da lugar a ingresos públicos, y que éstos han de exigirse por

---

etc...). El régimen jurídico de muchas instalaciones, áreas, negocios, bienes muebles e inmuebles que hoy se encuadran en nuestras principales infraestructuras (puertos, aeropuertos, estaciones de ferrocarril, autopistas, etc...) no debe ser el del dominio público sino el de las «cosas públicas», afectas al uso de terceros. Obviamente, el régimen jurídico básico de todas ellas debe ser el derecho privado, civil o mercantil». Cfr. ARIÑO ORTIZ, G.: «Infraestructuras: nuevo marco legal», en la obra colectiva *Nuevo derecho de las infraestructuras*, Montecorvo, 2001 (consultado a través de VLex).

(28) Sobre esta cuestión, entre otros trabajos recientes, cfr. RUIZ GARIJO, M.: «Tarifas exigidas por la prestación de servicios públicos. Por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2005, págs. 79 y ss.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «El derecho al agua: una perspectiva fiscal», en la obra colectiva *El derecho al agua* (Dir.: A. EMBID IRUJO), Thomson-Aranzadi - Gobierno de Aragón, Cizur Menor, 2006, págs. 161 y 162; cfr. JUAN LOZANO, A. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La colaboración público-privada en la financiación de infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, op. cit., pág. 166 y ss.; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pág. 47 y CAYÓN GALIARDO, A. y ALMUDÍ CID, J. M.: «La posición del usuario ante las modalidades financiación de los servicios públicos prestados por iniciativa privada», en la obra colectiva *Análisis jurídico de la financiación de infraestructuras públicas* (Dirs.: R. FALCÓN Y TELLA y M. A. GRAU RUIZ), IEF, Madrid, 2008, págs. 65 y ss.

(29) De acuerdo con lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria los tributos son «los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización de supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos».

(30) Las tasas se definen por la Ley General Tributaria en vigor como «los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

(31) Según ha señalado FALCÓN Y TELLA, la Ley General Tributaria incurre en un error al identificar, en su artículo segundo, los tributos con los ingresos públicos, dado que «el tributo no es un ingreso consistente en una prestación, con el fin de allegar recursos, sino un recurso que da lugar a prestaciones consistentes en realizar un ingreso. (...) Se trata de un error tan elemental como confundir la fuente con el agua que mana de ella. Pues es claro que el tributo es una fuente de ingresos (es decir, un recurso), pero no un ingreso. El error puede no tener consecuencias prácticas, pero resulta llamativo en un texto que se pretende didáctico». Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 6/7, 2003, pág. 6.



una Administración Pública, resulta evidente la insuficiencia de dicha definición para incluir a las tasas en el género tributario cuando la gestión de un servicio público de titularidad pública se encomienda a un operador privado. Dicho de otro modo, tras la recepción por la Ley General Tributaria de los planteamientos recogidos en la Sentencia de Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre (32), que calificaba dichos pagos como prestaciones patrimoniales de carácter público y no como tasas, el concepto de tasa no podrá subsumirse fácilmente en la definición legal tributo, puesto que, según se acaba de indicar, la primera institución no necesariamente dará lugar a ingresos percibidos por un ente público destinados al «sostenimiento de los gastos públicos». En definitiva, la definición de tasa incorporada finalmente por la Ley General Tributaria casa mal con la de tributo, toda vez que aquél recurso puede dar lugar a ingresos percibidos por un operador privado que, al menos formalmente, no sufragan el gasto público.

En determinados supuestos, este planteamiento permitirá cuestionar la adecuación a Derecho de las cantidades exigidas a los usuarios de determinadas infraestructuras o servicios públicos explotados bajo concesión. En primer lugar, porque no será habitual que los elementos esenciales de la obligación tributaria que pretende recabar el operador privado, en virtud de lo previsto en el contrato que le une con el ente público, se hayan configurado respetando el principio de reserva de ley (33). En segundo lugar, porque el operador privado no puede reputarse un válido sujeto activo de la obligación tributaria, puesto que, en virtud de lo previsto en el artículo 4.3 de la Ley General Tributaria, únicamente podrán exigir tributos aquellas entidades o sujetos, distintos al Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, que tengan naturaleza pública y cuenten con habilitación legal, lo que necesariamente obligará a determinados concesionarios a recabar los pagos a través de un ente o entidad pública con competencia adecuada para ello.

#### **2.4. El contrato de concesión de obras públicas y su problemático deslinde respecto al nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado**

Dejando al margen los problemas que pueden afectar a la naturaleza de los pagos recabados a los usuarios de las infraestructuras y/o servicios públicos explotados bajo concesión, la referida relación directa que podrá darse entre el concesionario y el usuario constituye uno de los principales rasgos de distinción del contrato de concesión de obras públicas respecto a otras figuras que pueden reputarse afines. Así, en el contrato de colaboración entre el sector público y el privado, tipificado *ex novo* por la Ley 30/2007, la remuneración del socio privado no adoptará en ningún caso la forma de cantidades abonadas por los usuarios de la obra o del servicio, sino de pagos periódicos realizados por el socio público en función de una serie de variables que deben incorporar el factor de riesgo para el inversor privado (v. gr.: peaje en la sombra).

---

(32) Este planteamiento, que implica reconocer que las prestaciones patrimoniales son una categoría más amplia que los tributos, ha sido reproducido en pronunciamientos posteriores, entre los que cabe destacar las sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, de 20 octubre (*RTC* 1997\182), y 102/2005, de 20 de abril (*RTC* 2005\102).

(33) Según lo señalado en el artículo 238 de la Ley 30/2007, en el contrato de concesión de obras públicas las «tarifas» que deberán abonar los usuarios de la infraestructura serán fijadas por el órgano de contratación y tendrán el carácter de máximas, de manera que los concesionarios «podrán aplicar tarifas inferiores cuando así lo estimen conveniente», circunstancia que pone de relieve su incongruencia con la posible naturaleza tributaria del pago que realiza el administrado.

El contrato de colaboración se configura por la Ley de Contratos del Sector Público con carácter subsidiario o residual (34), puesto que sólo podrá acudir a su utilización en la medida en que los objetivos perseguidos por el ente público no puedan ser alcanzados a través de otra modalidad contractual (35). Se trata de un contrato complejo que se celebra cuando la Administración conoce los fines de interés público que pretende satisfacer, pero no conoce con certeza los medios técnicos más adecuados para alcanzar ese objetivo, o las fórmulas financieras idóneas para sufragar la construcción y explotación de la obra pública, articulándose un reparto de riesgos entre las partes del contrato (36).

Por ello, en ocasiones, resultará problemático distinguir el nuevo contrato de colaboración entre los sectores público y privado de los contratos de concesión de obras públicas. La referida dificultad, como ha destacado la doctrina, se torna en imposibilidad cuando el contrato de colaboración público-privado se refiera a una obra y se prevea su explotación (37). A estos efectos, debe tenerse presente que el contrato de concesión de obras públicas, en los términos en que ha sido configurado por la reciente Ley 30/2007, puede tener por objeto tanto la construcción de una nueva obra como la reparación, conservación y explotación de obras o infraestructuras ya existentes, lo que pone de manifiesto el riesgo de colisión con la modalidad contractual anteriormente citada (38).

Las similitudes existentes entre ambas modalidades contractuales darán lugar a que, en buena parte de los casos, reciban el mismo tratamiento tributario (39), de manera que el régimen fiscal aplicable al contrato de concesión de obras públicas resultará, total o parcialmente, extrapolable al nuevo contrato de colaboración público-privada.

Por último, ha de indicarse que la configuración del contrato de colaboración entre el sector público y el privado no llevará implícita, en todos los casos, la transferencia al particular de una función administrativa vinculada a la ejecución de la obra. Dicho de otro modo, la colaboración público-privada no necesariamente dará lugar a que el «concesionario» explote directamente la infraestructura pública, bastando con que el pago de la obra se vincule a su efectiva utilización, desplazándose, de este modo, el riesgo hacia el empresario. Desde esta perspectiva, como acertadamente advierte FALCÓN Y TELLA (40), la transferencia al concesionario de facultades originariamente públicas, que caracteri-

(34) El carácter residual del contrato de colaboración entre el sector público y privado es fruto de la enmienda núm. 159 del Grupo parlamentario socialista en el Congreso (BOCG de 20 de marzo de 2007, Serie A, núm. 95-22, p. 230).

(35) Cfr. el artículo 11.2 de la Ley 30/2007.

(36) Cfr. BLANQUER, D.: *La nueva Ley de contratos del sector público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, págs. 118 y 119.

(37) En este sentido, *vid.*, CHINCHILLA MARÍN, M. C.: «El nuevo contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 132, 2006, pág. 622 y MORENO MOLINA, J. A. y PLEITE GUADAMILLAS, F.: *La nueva Ley del Contratos del Sector Público. Estudio Sistemático*, *op. cit.*, pág. 939.

(38) Cfr. el artículo 7 de la Ley 30/2007.

(39) Al fijar el régimen jurídico aplicable a los contratos de colaboración público-privada el artículo 289 de la Ley 30/2007 establece que «los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado se regirán por las normas generales contenidas en el Título I del presente Libro y por las especiales correspondientes al contrato típico cuyo objeto se corresponda con la prestación principal de aquél, identificada conforme a lo dispuesto en el artículo 120.a, en lo que no se opongan a su naturaleza, funcionalidad y contenido peculiar conforme al artículo 11».

(40) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 30 a 32.

za a la figura de la concesión administrativa, no será una nota definatoria del concepto de colaboración público-privada que se maneja por los ordenamientos interno y comunitario (41).

### 3. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS

Las diferentes posibilidades de configuración de la colaboración público-privada, tanto en la construcción y explotación de infraestructuras como en la prestación de servicios públicos, plantean importantes incertidumbres y alternativas a la hora de analizar y determinar su tributación en el IVA. El carácter híbrido que hemos atribuido al contrato de concesión de obras públicas –en el que pueden concurrir diferentes prestaciones servicios tanto entre los socios público y privado como con terceros–, así como la configuración de determinados supuestos de no sujeción de las concesiones al impuesto, contribuye a acrecentar las dificultades en la concreción del régimen fiscalmente aplicable.

En este contexto se inserta la Resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), de 5 de noviembre de 2007 (V2339/07), en la que la Administración se pronuncia sobre el tratamiento, a efectos del IVA, de una concesión para la construcción y explotación de un tramo de carretera. Dadas las características del presente trabajo, y el hecho de que la doctrina científica ya se haya ocupado globalmente de la tributación indirecta que afecta al contrato de concesión de obra pública (42), dedicaremos los apartados siguientes al análisis de la reciente doctrina administrativa sobre el tema, sin perjuicio de que abordemos determinadas cuestiones, no expresamente tratadas por el Centro Directivo, que consideramos de interés.

---

(41) En el mismo sentido se manifiesta, si bien desde una perspectiva estrictamente administrativa, J. ENRIQUE GARRIDO, para quien «se deberían excluir de la concesión de obras públicas las «obras» para la prestación de servicios asistenciales o sociales (hospitales, colegios, museos, edificios y equipamientos o dotaciones en general) a los que se aplicarán los diversos modos de gestión indirecta de los servicios públicos, lleven o no aparejados la construcción de obras para su prestación, o cualquier otra forma de CPP, pero no el régimen de la concesión de obras». Cfr. ENRIQUE GARRIDO, J.: «La construcción de infraestructuras portuarias. Nuevas soluciones jurídicas. Derecho español», *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, op. cit., pág. 125. Más dudoso resulta poder llegar a esta conclusión en el ámbito del contrato de concesión de obra pública, en su actual configuración legal, habida cuenta de que ésta parece exigir la explotación directa de la obra o infraestructura por el concesionario, en la que parece estar implícita la prestación de un servicio a la población en lugar del socio público, pero bajo su control. No obstante, a nuestro juicio, la ambigüedad de la normativa aplicable no permite descartar que encuentren encaje en la concesión de obra pública el modelo de Iniciativa de Financiación Privada (IFP), también denominado arrendamiento operativo. Tal y como indica el Libro Verde de la Comisión, en este modelo, «la remuneración del socio privado no adopta la forma de cánones abonados por los usuarios de la obra o el servicio, sino de pagos periódicos realizados por el socio público. Dichos pagos pueden ser fijos, pero también pueden calcularse de manera variable, en función, por ejemplo, de la disponibilidad de la obra, de los servicios correspondientes o, incluso, de la frecuentación de la obra». Cfr. *La colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones* [COM (2004) 327 Final], p. 9.

(42) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., págs. 32 y ss.

### 3.1. El objeto de la concesión de obras públicas: incidencia en el tributo aplicable

En la contestación a consulta que de 5 de noviembre de 2007 la descripción del supuesto de hecho que realiza la DGT es ciertamente lacónica, señalándose exclusivamente que la entidad consultante ha resultado adjudicataria de una concesión para la construcción y explotación de un tramo de carretera. No obstante, de la consulta es posible colegir que el pago de la infraestructura se realizará íntegramente por la Administración, dado que en ningún momento se hace referencia a la incidencia que el IVA podrá tener en los pagos que el concesionario podría exigir a los usuarios de haberse estipulado esa posibilidad en el pliego concesional (cuyo monto podría llegar a estar subvencionado) o sobre los rendimientos procedentes de una explotación comercial afecta (43). Asimismo, se cumple en el supuesto planteado la exigencia legal de la traslación del riesgo al concesionario, si bien estableciéndose unos mínimos y unos máximos.

La naturaleza de la concesión obtenida por la adjudicataria impide que, en el supuesto analizado por la DGT, entre en juego la previsión contenida en el artículo 7.9 de la Ley del IVA, mediante la que, en principio, han de considerarse sujetas a este impuesto, y, en consecuencia, no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (44) (en adelante ITPO), las concesiones referidas al dominio público ferroviario, portuario o aeroportuario. En este sentido, es importante traer a colación la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de agosto de 2005, relativa al túnel de alta velocidad entre España y Francia, en la que acertadamente se declara por el Centro Directivo que en la fase de construcción de la infraestructura no se produce una verdadera cesión demanial o de facultades originariamente públicas al futuro explotador de la misma, por lo que debe descartarse la tributación por el IVA en el momento en que se otorga la concesión. Será exclusivamente en la fase de explotación en la que se devengue el impuesto tomando como referencia los pagos que se realicen por la Administración y/o por los usuarios al concesionario (45).

Lo anterior pone de relieve la arbitrariedad del legislador al configurar el IVA, excluyendo de los supuestos de sujeción expresa previstos en el artículo 7.9 de la Ley 37/1992 las concesiones que, como sucede en el caso que nos ocupa, tengan por objeto carreteras, autopistas o autovías, e incluyendo, sin embargo, otras concesiones que, como las ferroviarias, portuarias o aeroportuarias, responden a una finalidad similar. Salvo que se parta de la falsa premisa de que las Administraciones no podrán construir por sí mismas infraestructuras que afecten al tráfico por carretera para posteriormente establecer concesiones sobre ellas (46), no alcanzamos a vislumbrar la diferencia que permita justificar el diverso tratamiento fiscal que el IVA (y el ITPO) otorga al concesionario en función de la naturaleza de la infraestructura. Es más, en la práctica, a lo único que contribuye la compartimentación de la regulación actual es a elevar el coste que deberá ser soportado por la Administración y/o por los usuarios de las citadas infraestructuras, llegando a provocar, en no pocas ocasiones, una transferencia de fondos del ente público concedente a la Comunidad Autónoma cesionaria del ITPO (47).

(43) *Vid. Ibidem*, págs. 89 a 94.

(44) *Cfr.* el art. 7.5 del TRITPYAJD.

(45) *Cfr.* la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de agosto de 2005 (V1665-05). Cuestión distinta será que nos encontremos ante una concesión de obra pública que no tenga por objeto la construcción, sino sólo la explotación, supuesto en el que resultaría aplicable el IVA.

(46) Debe repararse en que el supuesto de sujeción expresa previsto en el artículo 7.9 de la Ley del IVA persigue que el ente público pueda deducir el IVA soportado en la ejecución de la obra.

(47) En sentido se ha pronunciado FALCÓN Y TELLA, quien ha denunciado que esta situación resulta incompatible con el principio constitucional de interdicción de la compensación financiera si-

Así pues, aunque la DGT no aborde esta cuestión en su Resolución, el otorgamiento de la concesión para la construcción y explotación de la carretera quedará sujeta al ITPO, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRITP-YAJD). Cuestión distinta será, como veremos en apartados posteriores, que la concesión de obra pública no pudiera subsumirse dentro del concepto clásico de concesión que maneja el ITPO, circunstancia que no concurre en el presente supuesto, pues en estos casos, al no producirse un verdadero desplazamiento al concesionario de facultades originariamente públicas, debe descartarse la sujeción al impuesto.

### **3.2. La ejecución y explotación de las obras públicas y su calificación como una operación unitaria a efectos del IVA**

Una de las cuestiones que contribuye a clarificar la contestación a consulta de referencia es la naturaleza, a efectos del IVA, de la relación jurídica compleja que constituye la concesión de obras públicas. En páginas anteriores ya hemos puesto de relieve que, cuando en la concesión concurren la construcción y explotación de una obra pública, esta modalidad contractual puede llegar a constituir un híbrido entre los tradicionales contratos administrativos de obra y gestión de servicios públicos.

En su Resolución de 5 de noviembre de 2007 la DGT alcanza la acertada conclusión de que el contrato de concesión de obras públicas constituye un negocio jurídico complejo, que deberá ser calificado de forma unitaria, ya sea como entrega de bienes o como prestación de servicios, circunstancia que resultará decisiva para determinar las reglas aplicables, por ejemplo, al devengo del impuesto para el conjunto de las operaciones realizadas.

A estos efectos, el Centro Directivo trae a colación la doctrina del Tribunal de Luxemburgo relativa a las prestaciones principales y accesorias, en la que se declara que, a efectos del IVA, «existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial» (48).

El referido planteamiento resulta plenamente trasladable al contrato de concesión de obras públicas habida cuenta de que, como expresamente señala la contestación a consulta, en los casos en que efectivamente hay construcción de obra pública, «la misma se encuentra indisolublemente ligada a su explotación, de manera tal que en caso de que se acuda a este contrato, no cabe, para el ente concedente, la concepción de la construcción si no se encuentra ligada a la explotación de la misma durante el tiempo establecido».

En puridad, como ha puesto de manifiesto FALCÓN Y TELLA, en sentido técnico-tributario, la realización de la obra no es más que una actividad preparatoria de la posterior explotación, sin que suponga ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios a

---

lenciosa u oculta cuando el concesionario no es la Comunidad Autónoma y a un mayor gasto para la Comunidad concedente cuando coinciden el titular del tributo y el ente público concedente. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (*stille Finanzausgleich*) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención del IVA», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007, págs. 5 y 6.

(48) Cfr. el apartado 22 de la STJCE de 22 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV*, (C-41/04).

efectos del IVA, sin perjuicio de que implique el inicio de la actividad y, en consecuencia, confirme el derecho a deducir el IVA soportado a partir de ese momento o con anterioridad (49).

### 3.3. La inexistencia de entrega de bienes a efectos del IVA al comienzo y a la finalización de la ejecución de las obras

Dado que las concesiones de obras públicas que consisten en la atribución al concesionario de la explotación de una infraestructura ejecutada por éste se califican como una sola operación a efectos del IVA, será preciso determinar si nos encontramos bien ante una entrega de bienes o bien ante una prestación de servicios. A estos efectos, el artículo 14 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del IVA), define como entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

El Tribunal de Luxemburgo cuenta con una fecunda jurisprudencia sobre el concepto de entrega de bienes previsto por el IVA que, ciñéndonos al tema que nos ocupa, presenta como especial peculiaridad el hecho de que el concepto de transmisión no ha de entenderse exclusivamente en el sentido civil o mercantil del término. Al exigirse por el Derecho comunitario derivado que la transmisión dé lugar a la recepción por el adquirente de las facultades inherentes al propietario, se dejan necesariamente al margen del concepto de transmisión un elevado número de negocios jurídicos que, implicando un desplazamiento patrimonial, no otorgan un derecho de propiedad pleno sobre el objeto del vínculo negocial que afecta a las partes (v. gr.: fideicomiso, usufructo).

En este sentido, resulta obligado traer a colación la sentencia de del Tribunal de Justicia de 29 de marzo de 2007 (50), en la que se declara que «el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien».

Como puede observarse, nos encontramos ante un supuesto en el que, siguiendo los postulados de BLUMENSTEIN (51), el legislador comunitario define autónomamente el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IVA. El alejamiento de las categorías privadas encuentra su justificación, en este caso, en la finalidad última de la regulación comunitaria del IVA que, según ha señalado del Tribunal de Justicia, podría

(49) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pág. 68.

(50) Cfr. el apartado 32 de la STJCE de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN y Skatteverket*, C-111/05, así como la jurisprudencia allí citada. Asimismo, debe recordarse que, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad, se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Comunidad de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar. Vid. las SSTJCE de 15 de julio de 2004, *Harbs*, C-321/02, apartado 28 y de 18 de octubre de 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, apartado 24.

(51) Cfr. *Schweizuriches Steurrecht*, Tübingen, 1926, I, cap. 3º, ap. III, citado por el S.D.F.U.M., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2º, Sección de Publicaciones e Intercambio de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1976, pág. 538.

verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles contemplados por el impuesto, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, resulta claro que un contrato de concesión de obras públicas, en el que se confiere al licitante la facultad de explotar la obra tras construirla, no dará lugar a una verdadera puesta a disposición de la Administración del inmueble objeto del contrato, según advierte expresamente el artículo 227 de la Ley 30/2007, hasta al momento en que expire la concesión (acta de recepción formal). Será en ese momento, y no antes, cuando la Administración adquiera la plena posesión del inmueble, lo que permite llegar a la conclusión que, durante la, en ocasiones, larga vida del contrato administrativo, no se produce un traslado de la propiedad de la entidad privada al ente público hasta la finalización del mismo (52).

Este planteamiento conduce necesariamente a la conclusión de que la concesión de obras públicas constituye una prestación de servicios y no una entrega de bienes a efectos del IVA. No es óbice para ello el preceptivo levantamiento, a la finalización de la ejecución de las obras, de la denominada acta de comprobación, que genera el efecto de permitir que se inicie la explotación de la obra al concesionario, configurándose como una suerte de pistoletazo de salida en el camino trazado por el beneficiario de la concesión para alcanzar la rentabilidad de la inversión acometida en la ejecución y posterior mantenimiento de la infraestructura. Así, como gráficamente advierte la DGT en la consulta de referencia, «aún cuando desde según qué puntos de vista se pueda considerar que el concesionario es propietario de las obras construidas, lo cierto es que dicha propiedad está en cierto modo vacía de contenido, ya que el derecho a su explotación corresponde al concesionario durante el tiempo establecido para ello».

Obviamente, al retrasarse la entrega efectiva por parte del concesionario a la Administración al momento en que se levante el acta de recepción, la expedición del acta de comprobación no determinará una entrega de bienes a efectos del IVA, ni tampoco la prestación de un servicio, verificándose el referido hecho imponible únicamente partir del momento en que se ponga en funcionamiento la obra ejecutada, pero lógicamente no con carácter previo.

Dicho en otros términos, la construcción no se realiza con el objeto de transmitir la facultad de disposición sobre la obra a la Administración, sino con la finalidad inmediata de afectar la obra construida a la actividad empresarial del concesionario. De este modo, incluso en el supuesto de que se llegase a considerar que administrativamente el ente público es propietario de la infraestructura desde que finaliza la ejecución del contrato, no será posible calificar la citada adquisición como una transmisión que da lugar a una entrega de bienes en el marco del IVA (53).

---

(52) El desarrollo normal del contrato, que dará lugar su a su extinción por el transcurso del plazo fijado en la concesión (art. 244), podrá verse alterado, dando lugar a una toma de posesión anticipada y provisional de la obra ejecutada, como consecuencia del secuestro de la obra (art. 234), o definitiva, por concurrir las causas de resolución previstas en el artículo 245 de la Ley 30/2007. A nuestro juicio, ni siquiera en el supuesto de secuestro de la concesión, dado su carácter estrictamente temporal, cabría considerar que nos encontramos ante una entrega de bienes a efectos del IVA.

(53) Según ha señalado FALCÓN Y TELLA, «en otros supuestos de concesión de obra pública (por ejemplo, un hospital, una «ciudad de la justicia», una prisión o una comisaría) la Administración concedente en cierto sentido obtiene la posesión de la cosa, en cuanto utiliza el hospital para atender a sus enfermos, o los edificios judiciales o policiales para alojar el correspondiente servicio público. Pero incluso en estos casos difícilmente puede afirmarse que la Administración tenga la posesión completa en el sentido de la doctrina expuesta». Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., pág. 81.

### **3.4. El pago de la obra por el socio público en función de la utilización de la infraestructura: incidencia en el devengo del IVA**

Coherentemente con lo señalado en apartados anteriores, la DGT considera aplicables al contrato de concesión de obras públicas las reglas del devengo del impuesto previstas en los apartados 2 y 7 del artículo 75 de la Ley del IVA. De este modo, al considerarse que nos encontramos ante una operación de tracto sucesivo, si el coste de la obra pública se sufraga por la Administración, total o parcialmente, el impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a cada percepción.

En el caso planteado, cuando la Administración pública retribuya al concesionario mediante el abono periódico de unas cantidades, dependiendo del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada, el IVA se devengará en la medida en que las cantidades periódicas deban ser satisfechas por el ente público. Como puede observarse, el hecho de que el artículo 75.7 de la LIVA haga referencia a la exigibilidad y no a la percepción efectiva de la prestación por el concesionario podrá acabar generando problemas desde una perspectiva tributaria en el supuesto en que se produzca un retraso en el pago de las cantidades previstas en el pliego de la concesión.

### **3.5. La reversión de la infraestructura u obra pública al término del contrato de concesión de obra pública**

La DGT afirma en la consulta de referencia que la entrega material al ente público de las obras ejecutadas, que tendrá lugar a la finalización de dichos contratos, ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imposables en el IVA. Esta conclusión es fruto de considerar las cantidades percibidas por el concesionario como un mero pago aplazado que engloba tanto la ejecución de la obra como su mantenimiento.

No obstante, cabría entender que al expirar la relación contractual se produce una entrega de bienes por parte del concesionario al ente público, de forma similar a lo que acontece en el marco de un derecho de superficie, que no resultaría englobada, tal y como se desprende del criterio administrativo, en los pagos realizados previamente por el ente concedente o por los usuarios. En este supuesto, no sería descartable la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA si el adquirente, ya sea la Administración o un tercero, continúa realizando una actividad empresarial.

En todo caso, es claro que atentaría contra la lógica del tributo someter a gravamen doblemente la prestación obtenida por el ente público (que no tendrá derecho a deducir el IVA soportado), en el momento de la explotación (obsérvese que parte de las cantidades recibidas irán orientadas a sufragar el coste de la infraestructura, al tiempo que a resarcir los costes de mantenimiento y explotación) y, posteriormente, cuando se produce la reversión de la obra. Esto obedece a que, dada la configuración legal del contrato de concesión de obras públicas, el pago de los costes relacionados con la ejecución de la obra se habrán incorporado en los pagos recibidos por el concesionario de la Administración o de terceros a raíz de la explotación, dando lugar, desde esta perspectiva, a una suerte de pago anticipado de la obra realizada. En este orden de cosas, la postura adoptada por la DGT, considerando que la reversión de la obra y el dominio público no generan una nueva operación gravada, contribuye a evitar una doble imposición que, según se acaban de señalar, resultaría ajena a los principios que inspiran el IVA (54).

---

(54) En este sentido, *cfr.* el apartado 60 la STJCE de 21 de febrero de 2008, *Part Service SRL*, C-425/06, en la que se señala que «dicho resultado resulta contrario al objetivo del artículo 11, par-



#### 4. LA NO SUJECCIÓN AL ITPO DE DETERMINADOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA

Ya nos hemos referido en páginas anteriores a que aquellas concesiones que no están expresamente sujetas al IVA, en virtud de lo señalado en el artículo 7.9 de la Ley del IVA, resultarán gravadas por el ITPO. Ahora bien, no puede perderse de vista que en el ámbito de las diversas modalidades existentes de colaboración público-privada, en las que se incluye el contrato de concesión de obras públicas, no siempre nos encontraremos ante una concesión en el sentido tradicional del término. Esta acepción administrativa clásica es la que todavía recoge el artículo 13.2 del TRITPYAJD, en el que se supedita la sujeción de las concesiones al ITPO a que éstas den lugar a un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares (55).

En consecuencia, en aquellas modalidades de colaboración público-privada que hemos identificado en páginas anteriores como de Iniciativa de Financiación Privada, y que dan lugar a que el socio privado ponga a disposición del ente público una infraestructura para su utilización por el ente público (v. gr.: ciudad de la justicia, comisarías, hospitales), no se habrá verificado el exigido desplazamiento a favor de los particulares de facultades originariamente públicas, puesto que, como fácilmente puede observarse, éstos únicamente se encargarán de la ejecución de la obra, recibiendo a cambio la correspondiente contraprestación en metálico que, de acuerdo con la normativa administrativa en vigor, necesariamente resultará afectada por un elemento de aleatoriedad (v. gr.: uso que finalmente se otorgue a la infraestructura).

---

te A, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber, *la imposición de la totalidad de la contraprestación obtenida o por obtener del destinatario de la prestación*».

(55) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*, op. cit., págs. 30 y 31.



---

# IMPUESTOS Y GÉNERO. ALGUNAS REFLEXIONES

---

**Domingo Carbajo Vasco**

Agencia Estatal de Administración Tributaria

## RESUMEN

El debate sobre la igualdad de los géneros, masculino y femenino, y su incidencia en la mejora de los mercados tienen un carácter transversal. Ninguna problemática Política Pública, incluyendo la Fiscal, puede y debe ser ajena a ésta. El objetivo del artículo no es sólo reflexionar sobre este hecho, sino manifestar cómo determinados parámetros del IRPF español, concretamente, la tributación conjunta y la suspensión de ingresos entre cónyuges son contrarios a la política de igualdad de géneros».

*Palabras clave:* Igualdad, género, IRPF, tributación conjunta, Políticas Públicas, transversalidad, Unión Europea.

## SUMARIO

1. CONSIDERACIONES GENERALES. 2. LA IGUALDAD DE GÉNERO COMO OBLIGACIÓN LEGAL. 3. LA IGUALDAD ENTRE HOMBRE Y MUJER COMO NORMA JURÍDICA DE OBLIGADO CUMPLIMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO. 4. BREVE EXCURSO SOBRE EL IRPF Y LA IGUALDAD DE GÉNERO. 5. CONCLUSIONES GENERALES.

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES

«Los vínculos tradicionales como la familia, el grupo social y la religión se debilitan. Hay una tendencia a la individualización en los valores y a la atomización de la cultura, que se centra en el individuo y en el consumidor más que en la sociedad en su conjunto y que plantea nuevas cuestiones de tolerancia y respeto de los otros. Al mismo tiempo, aparecen nuevas formas de solidaridad, en particular a través de nuevas actividades culturales y de ocio.» (1) (La cursiva es nuestra).

Podemos estar o no de acuerdo, moralmente, con estas afirmaciones e, incluso, discutir las (2), pero enmarcan, por un lado, la nueva situación en la que la Unión Europea

---

(1) 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. *Oportunidades, acceso y solidaridad: hacia una nueva visión social para la Europa del siglo XXI*, COM (2007) 726 final, Bruselas, 20.11.2007, página 6.

(2) Por ejemplo, una visión distinta del papel de la Religión en las sociedades modernas puede encontrarse en: «In God's name. A special report on religion and public life», *The Economist*, November 3rd 2007.

(en adelante, UE) va a desarrollar su política transversal de género (*gender mainstreaming*) y, por otra parte, explican el contexto social y económico donde se plantea la igualdad de género como condición imprescindible para lograr la llamada «Estrategia de Lisboa», la cual pretende, para el año 2010, convertir a Europa en la región más desarrollada del Globo, centrada en una economía del conocimiento (3) y que se caracteriza por introducir una serie de Políticas Horizontales, las cuales afectan a todas las Políticas Públicas, cualquiera que sea la naturaleza y objetivos de las mismas, es decir, el denominado *mainstreaming* y, por otro lado, por una realidad indudable: la crisis del modelo clásico de familia (padre y madre casados de por vida, con dos sexos diferentes y un número de hijos medio elevado, donde el padre trabajaba fuera del hogar y la madre se ocupaba de «sus labores»), sustituido por estructuras diferentes, diversas y en constante evolución (monoparentales, parejas de hecho, parejas del mismo sexo, divorciados, etc.), donde, incluso, el sexo puede alterarse a lo largo de la vida de las personas (transexualidad) (4) y, sin duda, por un creciente individualismo en el plano cultural, económico y social, agudizado por el empuje de las nuevas formas de comunicarse que traen consigo las llamadas «tecnologías de la información y las comunicaciones», las omnipresentes TIC.

Pues bien, si los sistemas tributarios no pueden permanecer al margen de los cambios que se producen en los entornos sociales, económicos, tecnológicos, políticos, etc., resulta evidente que la estructura, los parámetros esenciales de los impuestos (5), han de construirse desde la «individualización» de los derechos y de las obligaciones (de las cuales participan, lógicamente, los tributos) de los ciudadanos; ello, es especialmente verdad en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el cual, por su propia definición y naturaleza, ha de centrarse en la capacidad económica de la persona y su contribuyente es la persona física, aislada de toda relación colectiva, artículo 8 de la Ley 35/2006.

Todo aquello que en el sistema tributario, en atención a otras Políticas Públicas o principios tributarios, atente contra esta «individualización», supuesto de la tributación conjunta o la «suspensión» de deudas tributarias entre cónyuges en el IRPF, va en contra de esta tendencia universal y de la modernización de las sociedades.

## 2. LA IGUALDAD DE GÉNERO COMO OBLIGACIÓN LEGAL

Siendo, por otra parte, la UE una comunidad de Derecho y, considerando la relevancia que en el plano tributario tiene el principio de legalidad, siquiera relativo; no puede tampoco ser indiferente, desde un punto de vista jurídico, a nuestro Ordenamiento Financiero la existencia de normas que impongan la «igualdad de sexos», obligando a reflexionar, en su totalidad, sobre si los parámetros de nuestros tributos están conformes o no con esta «igualdad».

---

(3) Los términos «sociedad del conocimiento», «donde la inteligencia sustituye al músculo» y «sociedad de la información», ésta como paso intermedio hacia aquélla, se repiten una y otra vez en los textos y documentos de la UE.

(4) En este sentido, véase la Ley 3/2007, de 15 de marzo, reguladora de la rectificación registral de la mención relativa al sexo de las personas («Boletín Oficial del Estado»; en adelante, BOE, de 16 de marzo).

(5) Podemos considerar como tales aquéllos que requieren, para su implantación, modificación y supresión, una Ley, de acuerdo con el principio de «preferencia por la legalidad» que establece el artículo 8 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003).

Pues bien, las disposiciones que resaltan el «principio de igualdad de género» existen en el marco jurídico europeo y no constituyen simples declaraciones de buena voluntad o puras manifestaciones políticas, «brindis al sol», carentes de todo valor normativo.

Por el contrario, la apuesta de las instituciones europeas por la igualdad de género en todas las Políticas Públicas se ha trasladado al Derecho Comunitario y a todas sus manifestaciones, no pudiendo, lógicamente, el Derecho Tributario permanecer al margen de esta obligación.

Para la UE, la igualdad entre hombres y mujeres es un principio fundamental de la misma y deben adoptarse políticas activas y de discriminación positiva en todos los órdenes, incluyendo el Tributario, para superar la tradicional situación de inferioridad de la mujer.

Esta discriminación puede ser indirecta o, simplemente, aparente, pero puede darse en estructuras jurídicas donde, aparentemente, el «sesgo de género» no se produce.

Para destacar la relevancia de esta Política de igualdad, lo mejor es, nuevamente, incorporar directamente las voces de las propias instituciones europeas:

«La desigualdad entre mujeres y hombres en el mundo empresarial y en el mercado de trabajo es un grave problema de toda la sociedad europea, tanto de los hombres como de las mujeres, de las empresas, de los trabajadores y de las trabajadoras, de los gobiernos, de los interlocutores sociales y de la sociedad civil. El CESE considera que ha llegado el momento de dar un nuevo impulso a las políticas de igualdad, a través de medidas activas en el mercado de trabajo, en la iniciativa empresarial y en la organización de la vida social.» (6).

Estas palabras, extraídas de un reciente Dictamen del Comité Económico y Social Europeo (en adelante, CESE) (7), la institución más representativa del diálogo social en la UE, no son algo casual; pues su contenido refleja, por un lado, que las políticas de igualdad efectiva entre el hombre y la mujer han sido llevadas por las instituciones europeas a un nivel de la máxima relevancia jurídica, social y económica y, en segundo término, que no existe ninguna faceta del Derecho y ninguna actividad humana que pueda escapar de las consideraciones de género (no entramos en la polémica acerca de la adecuada traducción o no que está teniendo en España el término inglés *gender*).

La igualdad de género conforma, sin ningún género de dudas, una política transversal, *mainstreaming*, que incide y debe ser considerada por todas las Políticas Públicas y constituye un desafío fundamental para el futuro de Europa, al igual, por poner un ejemplo de relevancia equivalente, que la lucha por el cambio climático o el desarrollo sostenible, ver *infra*.

Su logro debe plasmarse en todas las ramas del Ordenamiento, incluyendo la Financiera y cualquier disposición o norma (como creemos haber demostrado, sucede con la tributación conjunta en el IRPF), contraria a la «igualdad de género», supone, legalmente hablando, una ataque directo al Derecho Europeo; además, de ir en contra del dina-

---

(6) «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema: «Empleabilidad y espíritu de empresa-El papel de la sociedad civil, los interlocutores sociales y los organismos regionales y locales desde el punto de vista del género.», «Diario Oficial de la Unión Europea» (en adelante, DOUE), serie C, n.º 256, de 27 de octubre de 2007, apartado 1.1.

(7) *Idm.* sobre el tema: «El papel de los interlocutores sociales en la conciliación de la vida profesional, familiar y privada», DOUE, serie C, n.º 256, de 27 de octubre de 2007.

mismo productivo (8) y de la evolución social, pues, por último y esto también es relevante, la «individualización» de los derechos y de los deberes aporta más recursos humanos al mercado de trabajo, de mayor calidad (por ejemplo, con más flexibilidad de la mano de obra) y mayor dinamismo económico, *ergo* eliminar las distorsiones anti-igualdad de género en el sistema tributario español, no sólo es una obligación legal, sino que contribuye a modernizar la sociedad, a dinamizarla, a adecuar el sistema legal a los entornos en los cuales se mueve y, por último, coadyuva al crecimiento económico (9).

### 3. LA IGUALDAD ENTRE HOMBRE Y MUJER COMO NORMA JURÍDICA DE OBLIGADO CUMPLIMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Como hemos señalado, la igualdad entre hombres y mujeres es uno de los principios fundamentales de la UE, garantizado en el Tratado, artículos 2 y 13 y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, artículos 21 y 23; colocado, asimismo, como uno de los objetivos fundamentales de la Agenda de Lisboa (Directriz n.º 17), no sólo en sus elementos cuantitativos (verbigracia, conseguir en el año 2010 que el índice de empleo femenino alcance el 60%), sino, en atención a su carácter de «política transversal», centrándose en diferentes políticas y actuaciones prácticas los instrumentos de los que disponen las autoridades públicas europeas para lograr esa igualdad.

La UE ha querido, incluso, plasmar la importancia que concede a tal política de igualdad mediante la creación del Instituto Europeo de la Igualdad de Género, aprobado por el Reglamento (CE) n.º 1922/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se crea un Instituto Europeo de Igualdad de Género (DOUE, serie L, n.º 403, de 30 de diciembre de 2006), que busca, entre otras finalidades, «...la integración de la dimensión de género en todas las políticas.» (Considerando 10 de su Exposición de Motivos).

España, como Estado de Derecho (artículos 1.1 y 9.1 de la Constitución Española; en adelante, CE) y país miembro de la UE, no ha permanecido al margen de este planteamiento que incorpora a la igualdad de género como un principio directriz de las Políticas Públicas, incluyendo la Fiscal y como una obligación jurídica para los poderes públicos y los ciudadanos.

Es más, como señala el párrafo segundo, del apartado I, de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres («Boletín Oficial del BOE, de 23):

«La igualdad de hombres y mujeres es un principio jurídico universal reconocido en diversos textos internacionales sobre derechos humanos, entre los que destaca la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, aprobada por la Asamblea General de Naciones Unidas en diciembre de 1979 y ratificada por España en 1983. En este mismo ámbito procede evocar los avances introducidos por conferencias mundiales monográficas, como la de Nairobi de 1985 y Beijing de 1995.»

(8) *Passim*. PAZOS MORÁN, María: *Las políticas de igualdad de género como factor productivo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, *mimeo*, 2006.

(9) «Para que el aumento del empleo femenino vaya aparejado de un aumento de la productividad, hay que poner en pie medidas para que las mujeres participen de los empleos de calidad y para desincentivar el desarrollo de bolsas de trabajo mal pagados y marginales donde las mujeres y otros grupos se ven atrapados.», PAZOS MORÁN, María. *Las políticas de igualdad de género...*; *op. cit.*, página 2.

Dentro de este marco del Derecho Internacional, las políticas y normas europeas obligan, como cualquier disposición del Derecho Internacional, artículos 93, 94 y 96.1 de la CE), al Ordenamiento interno español, en cualquiera de sus ramas especializadas: Derecho Social, Derecho Administrativo, Derecho Civil, Derecho Mercantil y, lógicamente, al Derecho Financiero.

Téngase en cuenta, en otro orden de cosas, que el artículo 7.1, c) de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, su columna vertebral, la LGT/2003, coloca a las normas dictadas por la UE por encima de las Leyes propias de cada tributo (10) y, por ello, el contenido de las disposiciones tributarias españolas, empezando por el IRPF, tiene que adaptarse a una normativa europea, de rango superior, cuyo tenor exige la igualdad efectiva de género en todas las políticas públicas, incluyendo la Fiscal.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo (cuya implantación marca una cesura jurídica en nuestro país, en lo que se refiere a la aplicación efectiva del principio de igualdad entre hombres y mujeres), insiste en la prevalencia jurídica de esta igualdad y en considerar que toda discriminación, incluyendo la indirecta (artículo 6.2), queda prohibida y, además, la igualdad de trato y de oportunidades entre hombres y mujeres:

«... es un principio informador del ordenamiento jurídico y, como tal, se integrará y observará en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas.»

Tal y como proclama enfáticamente su artículo 4.

Por último, el Gobierno central afirma desear un reforzamiento de estas políticas, incluso mediante disposiciones de carácter pedagógico, como demuestra que, por primera vez en la Historia de España, haya más mujeres que hombres o mediante la creación de un «Ministerio de Igualdad»; ahora bien, toda esta retórica requiere un cambio legislativo y una transformación de mentalidades, estructuras, modos de producción, etc.; la primera es más fácil; desgraciadamente, la persistencia de la figura de la «tributación conjunta», tras la última reforma del IRPF, la incluida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, revela que, una cosa es la retórica política y otra, bien diferente, es la realidad (11).

Es por todo ello, por lo que no resulta indiferente desde ningún punto de vista, desde el jurídico, al social, pasando por el económico (12), evaluar y conocer cómo el sistema tributario español actúa en relación al género, especialmente, en un gravamen como el

(10) «Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

....

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria...».

(11) En este sentido, puede verse otra intervención nuestra en la materia: CARBAJO VASCO, Domingo. «La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras la Ley 35/2006 y la igualdad de género. Algunas reflexiones», *II Conferencia Andaluza de Economía y Presupuestos en clave de género*, Málaga, 12 y 13 de diciembre de 2007.

(12) Uno de los fundamentos de la Política de Igualdad es que genera mayor crecimiento, mejor bienestar económico y mayores ventajas sociales, *vid.*, por ejemplo, «Dictamen del CESE sobre «El papel de los interlocutores sociales en la conciliación de la vida profesional, familiar y privada», DOUE, serie C, n.º 256, de 27 de octubre de 2007.

En el mismo sentido de que el crecimiento económico es guiado por la participación de la mujer en la fuerza de trabajo, puede verse: «Women and the world economy. A guide to womenomics», *The Economist*, April 15th 2006, páginas 14, 76 y 77.

IRPF, cuyo eje subjetivo se supone es el «individuo», la persona física, desprovista de toda adherencia personal y familiar (aunque incluya en su objeto imponible, como mecanismo de graduación de la capacidad económica, «...las circunstancias personales y familiares») (13).

Evidentemente, el objetivo primario de este «test de igualdad» es el IRPF, el cual aparece cómo el tributo de mayor relevancia social (más de 17 millones de declaraciones en el período impositivo 2006, declaración 2007, esperándose, 19.000.000 en el presente período de declaraciones, declaración 2008) (14), económica (el primer recurso recaudatorio del Estado y de las CCAA) (15) y política en España, pero todos los gravámenes que integran el sistema tributario, en especial, los que tienen un componente personal, supuesto del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones han de jugar un papel relevante en este terreno.

Y no podemos aceptar desde el principio que el Derecho Tributario sea «neutral» en el tratamiento de las relaciones hombre y mujer, no sólo porque ningún Derecho es neutral ante la realidad social en la cual se desarrolla, sino porque la existencia de «sesgos de género» en los sistemas tributarios es algo conocido desde hace tiempo por la doctrina internacional (16) y la Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno (BOE de 14), supone el instrumento jurídico que nos permitiría (de llevarse de manera coherente y efectiva, lo que no es el caso en España, donde simplemente se ha utilizado para propaganda política) identificar en toda Reforma Fiscal ese «sesgo» (17).

En estas condiciones, la pregunta, respecto a la posible existencia de un «sesgo de género» en nuestro IRPF o en otras exacciones integrantes del sistema tributario, resulta necesaria en cualquier proyecto de Reforma Fiscal del siglo XXI, tanto por la incidencia de la misma en aspectos tales como son los incentivos de la mujer para incorporarse al mercado laboral (18), como por la necesidad de cumplir la Ley Orgánica de Igualdad, co-

(13) Ver artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de reforma del IRPF.

(14) Las estadísticas del IRPF pueden encontrarse publicadas en las páginas «web» de la AEAT, y en la del Ministerio de Economía y Hacienda (en adelante, MEH), , concretamente, en la «Memoria de la Administración Tributaria» que aparece anualmente e incluye un completo Anexo Estadístico.

También resulta importante la información proporcionada por la Base de Datos del Sector Público o BADESPE que publica el Instituto de Estudios Fiscales (en adelante, IEF), y, a nivel microeconómico, por la Muestra de declarantes del IRPF que el propio IEF proporciona, la cual, recientemente, ha sido actualizada hasta incluir el período 2004.

Por último, se recomienda, por su detalle y comentarios, la publicación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) del MEH. *El IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio en 2005. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*. Ed. Servicio de Publicaciones del MEH, Madrid, 2008.

(15) Según los datos de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, el IRPF supondrá para el ejercicio 2008 unos ingresos de 70.579 millones de €, de los cuales, 43.260 millones de € corresponden al Estado Central, frente a un total de 61.279 millones de € por el Impuesto sobre el Valor Añadido; de los cuales, 38.205 millones de euros corresponden al Estado Central. Fuente: *Presentación de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 («Libro Amarillo»)*, Ed. Servicio de Publicaciones del MEH, Cuadro IV.2.1, página 175.

(16) STOTSKY, Janet G.: «Sesgos de género en los sistemas tributarios», en PAZOS MORÁN, María (dir.). *Política Fiscal y Género*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, coolec. Estudios de Hacienda Pública, 2005, páginas 41 a 62.

(17) Sobre el escaso cumplimiento de la Ley 30/2003 en la normativa del Estado Central, nos remitimos a la siguiente Nota: *«La Ley 30/2003. Aplicación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado y necesidades que plantea su desarrollo»*, de autor anónimo, 2006, mimeo.

(18) GUSTAFSSON, Siv S.: «Impacto de género de los Impuestos sobre la Renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres casadas producidos por la tributación conjunta», en *Política Fiscal y Género; op. cit.*, páginas 63 a 80.



mo para adaptarse a la UE y, por último, para responder a las nuevas realidades sociales y económicas.

Es más, tal pregunta adquiere en la realidad un mayor interés, si consideramos que el IRPF ha sufrido una significativa y reciente reforma fiscal en nuestra patria: la contenida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Patrimonio (BOE, de 29) (en adelante, LIRPF), cuyo desarrollo reglamentario aparece recogido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE de 31) (en adelante, RIRPF) (19) y que, precisamente, ha conservado y reforzado todos los «sesgos de género» anteriores, incumpliendo la legislación «igualitaria» y demostrando, una vez más, que bajo la égida del Gobierno del llamado PSOE, los términos de «igualdad» no pasan de ser una fachada propagandística y teórica.

En otro orden de cosas, no olvidemos que esta «Reforma» está siendo objeto de otras «mini reformas», con fuerte impacto sobre la igualdad, como sucede con la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el IRPF y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (BOE de 16); el conocido popularmente como «cheque-bebé», donde también hay un considerable «sesgo de género», a favor del rol «productivo-demográfico» de la mujer y, en consecuencia, totalmente contrario a la Ley Orgánica de Igualdad, pero muy susceptible de aprovecharse en el debate político y populista.

De hecho, la simple razón de que esta última Ley no haya generado ningún debate apreciable, respecto a su incidencia en las políticas de igualdad hombre-mujer o en relación al significativo hecho de que, artículo 2, la persona beneficiaria de tal prestación, sea con preferencia la «madre», muestra bien a las claras que en España existe un gran camino para plantearse de manera general y normal la incidencia del «sesgo de género» en el sistema tributario y, abandonando toda retórica, de verdad, estudiar esta materia y adaptar el sistema tributario a la «igualdad».

#### 4. BREVE EXCURSO SOBRE EL IRPF Y LA IGUALDAD DE GÉNERO

En principio, cabe decir que, desde la sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) número 45/1989, la cual declaró contraria a nuestra Carta Magna el sistema obligatorio de tributación conjunta de los hijos menores y los cónyuges; el cual se había desarrollado históricamente en nuestro país, desde que la vieja Contribución General sobre la Renta de Jaime Carner, 1932, dio carta a un tributo, general (*sic*) sobre la renta que favorecía el matrimonio convencional, mediante un «recargo de soltería», podemos afirmar que, por un lado, en todos los cambios legislativos del IRPF la problemática del tratamiento de la familia, cualquiera que sea el contenido, amplitud o modalidad que demos a este término, ha estado presente (20) y, en segundo término, que la individualización del impuesto, firmemente establecida desde 1989, es decir, la consideración de que la capacidad económica gravada (la renta) debe serlo de manera exclusiva en la cabeza del perceptor individual: el contribuyente (artículo 8 LIRPF), la persona física, no ha hecho sino consolidarse en las sucesivas alteraciones del IRPF.

---

(19) *Passim*. CARBAJO VASCO, Domingo y GALÁN RUIZ, Javier: *La nueva Ley del IRPF. Análisis práctico*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007.

(20) Y sigue sin cerrarse, como la polémica relativa al «cheque-bebé», Ley 35/2007, ha demostrado.

Sin embargo, quedan enquistadas en el seno de la legislación del IRPF ciertas instituciones que niegan, en principio, la igualdad, al tomar normativamente en consideración, a la hora de gravar la renta sometida a imposición, conforme al artículo 1 de la citada LIRPF, no sólo la renta del individuo, sino la de su cónyuge y la de otras personas que dependen del mismo, bien por razones familiares, bien por causa de dependencia económica, aunque, generalmente, los dos supuestos: convivencia y dependencia económica suelen darse de forma conjunta.

Nos referimos, no solamente, a la denominada «tributación conjunta», aunque por el número de afectados e importes recaudatorios incluidos por la misma, es la más relevante (4.888.688 declaraciones en el período impositivo 2005, declaración 2006, es decir, el 28,6% del total de las declaraciones de aquel ejercicio), sino a otros aspectos del IRPF (deducción por hijos, consideración de las aportaciones de bienes en la actividad empresarial en ciertos regímenes económico-matrimoniales, deducibilidad de pagos entre miembros de la unidad familiar (21), suspensión del ingreso en las liquidaciones tributarias de los cónyuges, etc.), cuyo fundamento último es la existencia o bien de una persona del sexo femenino que no trabaja y no aporta, en consecuencia, rentas monetarias a la «unidad familiar» o si dispone de rentas, éstas son esporádicas y marginales respecto del mayor contribuyente en esa «unidad familiar»: el padre de familia, el marido, así como la existencia de relaciones económicas gratuitas, de «cesiones» de bienes o trabajo entre los cónyuges y los hijos y los padres.

De todas maneras, en este texto, nos referiremos exclusivamente a la tributación conjunta.

La existencia de la tributación conjunta, tanto histórica como legislativamente, en el IRPF, se debe conscientemente a un intento de mejorar, reduciendo la carga tributaria, la fiscalidad sobre «unidades familiares» donde uno de los miembros, generalmente, la mujer, no recibe rentas o las recibe en una proporción muy inferior a la principal fuente de ingreso: la del marido, ignorando totalmente la producción doméstica, considerando a la mujer como generadora periférica de rentas o sujeto con un oferta laboral limitada, transitoria y temporal (22).

Histórica, social y jurídicamente, el carácter secundario y marginal de las fuentes de renta de la mujer casada ha sido la base para conservar, en un gravamen donde la persona física aislada es la única contribuyente del impuesto, artículo 8 LIRPF, este particular sistema de tributación colectiva, regulado actualmente en el Título IX LIRPF, artículos 82 a 84, ambos inclusive.

Asimismo, históricamente, la tributación conjunta es el resto del antiguo sistema de tributación conjunta obligatorio y, en consecuencia, supone una clara confrontación con las políticas de igualdad, aunque solamente sea porque reduce el incentivo de la mujer para acceder al mercado de trabajo y a obtener rentas que se le imputen individualmen-

---

(21) Vid. GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. «STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos del Estado (art. 31.1 CE)», *Crónica Tributaria*, n.º 123, 2007, páginas 176 a 183.

(22) Para un mayor desarrollo de estos temas, ver: PAZOS, María. «Género e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Propuestas de reforma», en VVAA, PAZOS MORÁN, María (dir.). *Política Fiscal y género*, op. cit., páginas 97 y siguientes.

te, artículo 11 LIRPF, en razón de su propio derecho a las mismas, especialmente, en lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, artículo 11.2 LIRPF (23).

En otro orden de cosas, no deja de sorprender que se mantenga este sistema de tributación, el cual, estructuralmente, ha partido, para justificarlo, de que el IRPF debe proteger a la mujer, normalmente, casada, como sujeto más débil y dependiente del marido como generador de ingresos, evitando, en una estructura de impuesto progresivo que rendimientos «marginales» (los de la mujer casada) acrecienten el gravamen sobre las rentas de la «unidad familiar», argumento totalmente inaceptable en la sociedad igualitaria que proclaman la UE, la CE, artículo 14 y la normativa española y que, asimismo, dificulta el acceso a los mercados laborales por parte de la mujer, junto con la discriminación y la consideración patriarcal que tal «marginalidad» de la labor femenina conlleva este sistema.

Es más, el carácter opcional del sistema, es decir, el hecho de que, período impositivo a período impositivo, se pueda «optar» por su aplicación, revela que, para el legislador, sigue siendo visto, de manera favorable, de incentivo para los contribuyentes que aplican el mismo, es decir, la tributación conjunta en nuestro IRPF es tratada como un beneficio fiscal (pues sería inconstitucional, por otra parte, un mecanismo de gravamen conjunto superior al individual), sin atender a la incidencia del mismo en la igualdad de la mujer, el acceso al mundo laboral de la misma, la productividad, etc.

Se trata, en definitiva, de un nuevo ejemplo del carácter inercial de los sistemas fiscales que mantienen, sin excesiva racionalidad, mecanismos o parámetros tributarios, obsoletos, inadecuados e, incluso, ilegales, como entendemos es el caso.

## 5. CONCLUSIONES GENERALES

- 1.º) Los sistemas tributarios no están al margen del «sesgo género» y, en parte, el desconocimiento de esta problemática, junto con el peso de la inercia y los conflictivos objetivos de la Política Fiscal, así como la presión de grupos sociales partidarios de concepciones arcaicas de las relaciones familiares, explican que, tradicionalmente, la relación entre los impuestos y el género haya sido marginada.
- 2.º) Razones legales, económicas y sociales refuerzan hoy la necesidad de revisar todos los gravámenes que componen el sistema tributario español para comprobar su adecuación a las políticas europeas de igualdad de género e, incluso, a la normativa española de «igualdad».
- 3.º) Sin embargo, la experiencia con la reforma del IRPF, al mantener la «tributación conjunta», revela que la «igualdad de género» no es, en realidad, una prioridad del Gobierno y que su pretendida política de igualdad constituye, simplemente, un instrumento de propaganda política.
- 4.º) Es necesario continuar los análisis del sistema tributario, para seguir descubriendo factores que afectan a la igualdad de género, pues hasta la fecha nos encontramos con un área escasamente estudiada en España.

---

(23) «Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción...».



---

# LA VARIABLE MEDIOAMBIENTAL EN LA IMPOSICIÓN ESTATAL

---

Jaime Fernández Orte  
Doctor en Derecho

## RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la normativa impositiva estatal, y se llega a la conclusión de que la variable medioambiental se ha incorporado en la regulación de la mayoría de los impuestos estatales. Se han introducido incentivos fiscales a favor de la actividad forestal, existen incentivos favorables al mecenazgo con el objeto de facilitar la labor de las entidades que tienen entre sus fines la defensa del medio ambiente, se ofrecen incentivos a las inversiones de carácter medioambiental, se han incorporado aspectos medioambientales a la hora de cuantificar el importe a pagar por determinados impuestos, y se han introducido medidas a favor del uso de las energías renovables.

*Palabras clave:* Medio ambiente, impuestos estatales.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA LEY 19/1995, DE 4 DE JULIO, DE MODERNIZACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS. 3. NORMATIVA REGULADORA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO. 4. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 4.1. Provisión para gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. 4.2. Incentivo fiscal a favor de la actividad forestal. 4.3. Deducciones por inversiones medioambientales. 4.4. Reducciones en algunos regímenes tributarios especiales. 5. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 5.1. Incentivos fiscales a favor de la actividad forestal. 5.2. Deducciones en actividades económicas. 6. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. 7. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 8. NORMATIVA REGULADORA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES. 8.1. Tipos reducidos, exenciones y devoluciones en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. 8.2. Exención en el Impuesto Especial sobre la Electricidad. 8.3. Los tipos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. 8.4. Exención en el Impuesto Especial sobre el Carbón. 9. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA VENTA MINORISTA DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS. 10. NORMATIVA REGULADORA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL CANARIO. 10.1. Tipos reducidos en el Impuesto General Indirecto Canario. 10.2. La reserva para inversiones en Canarias. 10.3. Deducciones por inversiones medioambientales en Canarias. 11. NORMATIVA REGULADORA DE LOS IMPUESTOS LOCALES. 11.1. Exenciones y bonificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 11.2. Bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas. 11.3. Bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. 11.4. Bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 12. CONCLUSIONES.

## 1. INTRODUCCIÓN

La creciente preocupación por el deterioro medioambiental ha demandado por parte de la sociedad que las Administraciones Públicas lleven a cabo actuaciones más adecuadas de cara a la mejora del mismo.

A la hora de abordar el problema medioambiental, antes de nada hay que determinar qué elementos se deben incluir en el concepto de medio ambiente. A nuestro juicio, a pesar de opiniones como la del Tribunal Constitucional (1), entendemos que la concepción del medio ambiente está ligada a los recursos naturales, entendiendo éstos no como compartimentos estancos, sino como elementos que se interrelacionan entre sí.

Uno de los instrumentos con que cuentan las Administraciones Públicas para poder llevar a cabo su política medioambiental son sus propios tributos, dentro de los que están incluidos los impuestos.

En el presente trabajo se hace referencia exclusivamente a los impuestos estatales (2) en los que, a nuestro entender, se ha introducido la variable medioambiental. Por ello, a continuación analizaremos la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, la normativa reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la normativa reguladora del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, la normativa reguladora de los Impuestos Especiales, la normativa reguladora del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, la normativa reguladora del Régimen Económico Fiscal Canario, y la normativa reguladora de los impuestos locales.

## 2. LA LEY 19/1995, DE 4 DE JULIO, DE MODERNIZACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS

Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Por lo tanto, la transmisión onerosa de fincas forestales como tales fincas rústicas está sujeta a dicho impuesto (3). No obstante, la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, recoge algunas excepciones favorables a las actividades agrarias (el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención, entre otros, de pro-

---

(1) De acuerdo con el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio, el medio ambiente consiste en «el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida».

(2) En la fiscalidad sobre las aguas también se ha incluido la variable medioambiental, pero consideramos que las figuras recogidas en dicha normativa no son impuestos (véase FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La Tributación Medioambiental. Teoría y Práctica*, Thomson & Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 195 y ss).

(3) Véase MÁRQUEZ MOLERO, R.: «La fiscalidad de los montes en España», en la obra dirigida por BUNUEL GONZÁLEZ, M.: *Tributación medioambiental. Teoría, práctica y propuestas*, Deloitte & Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 259.

ductos forestales (4)), lo que consideramos positivo, ya que las externalidades de los montes son capitalizadas por la sociedad en su conjunto (5).

Según el artículo 9 de la Ley 19/1995, la transmisión *inter vivos* del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad (aun cuando se excluya la vivienda) a favor de un titular de una explotación prioritaria (6), gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto (o del 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente) siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión debe realizarse en escritura pública y se hará constar en la escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuvieran inscritas en el mismo, y salvo supuestos de fuerza mayor, la finca o explotación tiene que permanecer en poder del adquirente durante el plazo de los cinco años siguientes. Si la transmisión fuese de parte de una explotación agraria la reducción se reduce a un 75 por 100 del impuesto, condicionada a los mismos requisitos que acabamos de señalar (artículo 11 de la Ley 19/1995) (7).

Por otro lado, a tenor del artículo 10 de la Ley 19/1995, la transmisión *inter vivos* de terrenos, que se realice para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor, y si se realiza con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, se aplica una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto, sujeta también a las mismas exigencias de indivisibilidad y documento público de adquisición.

Además goza de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la inscripción en el Registro de la Propiedad del título inmatriculador de fincas integradas en una explotación agraria prioritaria o de las que con su integración permitan constituirla (artículo 13 de la Ley 19/1995). Asimismo, están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las certificaciones que se expidan para inmatriculación registral de los montes vecinales de mano común (artículo 13 de la Ley

(4) De acuerdo con la definición contenida en el artículo 2 de la Ley 19/1995.

(5) Hábitat de numerosas especies vegetales y animales que desaparecerían si los montes dejaran de existir, productores de oxígeno esencial para la vida en el planeta, sumidores de CO<sub>2</sub> que contribuyen a reducir el efecto invernadero y sus consecuencias sobre el cambio climático, reserva hídrica de la naturaleza fundamental para el ciclo de agua, conservadores de la capa vegetal del suelo y muchas funciones más. Esos «beneficios» que capitaliza la sociedad superan con creces los rendimientos monetarios que puede extraer el propietario del monte, y por ese motivo trasciende al mero concepto de propiedad privada (MÁRQUEZ MOLERO, R.: «La fiscalidad de los montes en España», *op. cit.*, pág. 252). En parecidos términos véase GONZÁLEZ BUSTOS, M. A.: «La política forestal de la Unión Europea y su influencia en la Política Forestal Española», *Noticias de la Unión Europea*, n° 240, 2005, pág. 44.

(6) Tienen la consideración de explotaciones prioritarias las que se relacionan en los artículos 4 a 6 de la Ley 19/1995.

(7) La transmisión *inter vivos*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, a favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación agraria está exenta del impuesto que la grave (artículo 20.1 de la Ley 19/1995), y las reducciones en la base imponible establecidas en los artículos 9 y 11 de la Ley 19/1995 se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación (artículo 20.2 de la Ley 19/1995).

55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales). Aunque estas inscripciones no respondan en sentido estricto a una transmisión de la propiedad, constituyen la formalización pública de la propiedad (8).

Por último, hay que señalar que las transmisiones que se realicen con carácter lucrativo en general, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, se benefician de las mismas exenciones que acabamos de comentar para las transmisiones onerosas (artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995). No obstante, en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995, se prevé un supuesto específico para las transmisiones de terrenos rústicos de dedicación forestal, ya que según se determina en la misma, dichas transmisiones, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, incluida la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente, gozan de una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según la siguiente escala: del 90 por 100 para superficies incluidas en planes de protección por razones de interés natural (9) aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación; del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente; y del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición. Estas bonificaciones son de aplicación, en la escala que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación.

### **3. NORMATIVA REGULADORA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO**

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base correspondiente (10), por las cantidades destinadas a entidades que se dediquen, entre otras finalidades, a la defensa del medio ambiente. Aunque la base de esta deducción, junto a la deducción de un 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no puede exceder del 10 por 100 de la base liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General). Esta deducción puede ser aplicada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o apor-

(8) MÁRQUEZ MOLERO, R.: «La fiscalidad de los montes en España», *op. cit.*, pág. 260.

(9) R. MÁRQUEZ MOLERO, considera que este beneficio fiscal podría aplicarse sin problema en el caso de donaciones y herencias de fincas que, estando catalogadas de fincas forestales, sufren limitaciones en sus aprovechamientos por formar parte de territorios incluidos en alguna firma de protección medioambiental (véase «Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales», *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, 2006, pág. 42).

(10) La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones, viene recogida en el artículo 18 de la Ley 49/2002.



tación, pero la base de la deducción no puede exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo (artículo 21.1 de la Ley 49/2002).

Por otra parte, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, tienen derecho a deducir de la cuota íntegra (11), minorada en las deducciones para evitar la doble imposición, las bonificaciones, y las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, el 35 por 100 de la base de la deducción que corresponda, si bien dicha base no puede exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo (12) (artículo 20 de la Ley 49/2002). Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente pueden aplicar la misma deducción (artículo 21.2 de la Ley 49/2002).

Esos porcentajes, pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca, la Ley de Presupuestos Generales del Estado (13) (artículo 22 de la Ley 49/2002).

Además están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de las entidades sin fines lucrativos. Del mismo modo están exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizados con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones (artículo 23 de la Ley 49/2002) (14).

---

(11) En opinión de D. CARBAJO VASCO, «este nuevo sistema de fomento fiscal, vía deducciones en la cuota, es más coherente con la estructura de los beneficios fiscales del Impuesto de Sociedades, pero supone, asimismo, claramente, una posible subvención para la entidad donante». Por ello, cree que «con el nuevo mecanismo de fomento fiscal en cuota, las posibilidades de subvencionar a determinados donantes se acrecientan, lo que daña tanto a la neutralidad del Impuesto de Sociedades, como a la asignación de recursos, además del atentado a la equidad tributaria que produce» (véase «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Impuestos*, volumen I, 2003, p. 375).

(12) S. LÓPEZ RIVAS, considera que aunque se permite a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades deducir en la cuota las donaciones realizadas, «no supone un incremento del incentivo concedido toda vez que la cantidad deducida en la base imponible suponía, en realidad, una minoración de impuestos del 35% del importe donado (tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades por la partida negativa incluida en la base imponible), que es la misma cantidad que ahora se deduce de la cuota íntegra» (véase «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2004, pág. 15).

(13) Durante el año 2009 se consideran actividades prioritarias de mecenazgo, las establecidas en la disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. Entre las que se incluye, la investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a biomasa y biocombustibles, realizada por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia, y oídas, previamente, las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnológica, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

(14) La justificación de las donaciones realizadas se encuentra regulada en el artículo 24 de la Ley 49/2002, y desarrollada en el artículo 6 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo.

Por último, se regula el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo. Por una parte, por lo que se refiere a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (15), y a los gastos en actividades de interés general (16), regulados en los artículos 25 y 26 de la Ley 49/2002 respectivamente, tienen la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y los gastos en actividades de interés general, aunque no son compatibles las deducciones anteriores con el resto de incentivos fiscales previstos en la ley. Y, por otra parte, por lo que respecta a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (17), los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente, y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, pueden deducir el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, con el límite del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio o a otras entidades sin fines lucrativos encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento (18). De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en la ley. Asimismo, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, tienen derecho a las deducciones generales comentadas anteriormente, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que se cree en su caso (artículo 27 de la Ley 49/2002).

## **4. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **4.1. Provisión para gastos correspondientes a actuaciones medioambientales**

En el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se indica que los

---

(15) Conforme al artículo 25 de la Ley 49/2002, se entiende por el mismo, aquél por el cual las entidades reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. No constituyendo prestación de servicios la difusión de la participación del colaborador en el marco de estos convenios de colaboración.

(16) Entre ellas la defensa del medio ambiente, según el artículo 3 de la Ley 49/2002.

(17) Esto es, el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley (artículo 27.1 de la Ley 49/2002). El procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público se encuentra contenido en el capítulo III del Real Decreto 1270/2003 (artículos 7 y ss).

(18) Además las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tienen una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, a la realización de las inversiones con derecho a deducción (artículo 27.3 de la Ley 49/2002).

gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria (19), integrándose los gastos que no hubieran resultado deducibles en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad. Somos partidarios de esta provisión en la medida en que favorece la inversión en actuaciones medioambientales, que se espera tenga efectos positivos para la sociedad en su conjunto.

## 4.2. Incentivo fiscal a favor de la actividad forestal

Conforme al artículo 17.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, con el fin de incentivar una adecuada gestión de los montes (20), se dispone que no se integran en la base imponible las subvenciones concedidas a los sujetos pasivos que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes desocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

## 4.3. Deducciones por inversiones medioambientales

En el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, se recogen tres tipos de inversiones que dan derecho a una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, hay que tener en cuenta que de acuerdo con la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, esta deducción está derogada con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

En primer lugar, las realizadas en bienes del activo material (21) destinadas a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación

---

(19) De conformidad con el artículo 10 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, la solicitud debe contener los siguientes datos: a) descripción de las obligaciones del sujeto pasivo o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, b) descripción técnica y justificación de la necesidad de la actuación a realizar, c) importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo, d) criterio de imputación temporal del importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo, y e) fecha de inicio de la actuación medioambiental. La solicitud se debe presentar dentro de los tres meses siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental. Estos planes pueden modificarse a solicitud del sujeto pasivo dentro de los tres últimos meses del período impositivo en el cual debe surtir efecto la modificación (artículo 11 del Real Decreto 1777/2004).

(20) Véase MÁRQUEZ MOLERO, R.: «Medidas para la protección fiscal...», *op. cit.*, pág. 45.

(21) Estos elementos pueden ser tanto nuevos como usados, como ha apuntado J. M. COBOS GÓMEZ, ya que el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, no restringe las inversiones a los activos nuevos. Y además, según el mismo autor, esta postura tiene el apoyo de una Consulta de la Dirección General de Tributos 1733-99, de 30 de septiembre de 1999 (véase *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales: Aproximación Legal, Administrativa y Jurisprudencial*, Garrigues & Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 53).

atmosférica procedente de instalaciones industriales (22), contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente (23) en dichos ámbitos de actuación (artículo 39.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Es decir, se encuentran acogidos a esta deducción, dos elementos medioambientales (24): el aire y el agua, aunque se encuentra implícita la contaminación del suelo con la inclusión de residuos, que se limita de forma restrictiva a los de carácter industrial (25).

Asimismo, las inversiones tienen que estar incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental (26), quién deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión (artículo 39.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Lo que desde nuestro punto de vista, restringe las posibles iniciativas que los particulares pudiesen tomar para mejorar nuestro entorno, en caso de que no sigan las líneas marcadas por la Administración (27). Eso sí, la certificación emitida por el organismo correspondiente, no constituye en nuestra opinión, más que un medio de prueba frente a la Administración tributaria, con valor meramente declarativo (28).

---

(22) Dentro de la contaminación atmosférica, tanto BOKOBO MOICHE, S.: véase «Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente», *Impuestos*, volumen I, 2000, pág. 1501; como MATA RODRÍGUEZ, M.: véase «Impuestos sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales», *Quincena Fiscal*, n° 4, 2000, pág. 42; incluyen dentro de ésta a la contaminación procedente de los ruidos. No obstante, una consulta de la Dirección General de Tributos, de 1014-02, de 2 de julio de 2002, niega tal posibilidad (COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 66).

(23) Tanto la española como la contenida en los tratados internacionales suscritos por nuestro país (véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio 'quien contamina paga' y la prohibición de ayudas del Estado», *Noticias de la Unión Europea*, n° 237, 2004, pág. 98).

(24) A juicio de M. MATA RODRÍGUEZ, se deberían incorporar otras inversiones, como las relacionadas con los ruidos y los humos, con la eliminación de residuos y estaciones depuradoras, y con la calidad («Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pág. 46).

(25) Véase HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La deducción por inversiones en instalaciones ambientales», *Quincena Fiscal*, n° 11, 1997, pág. 10.

(26) J. M. COBOS VÁZQUEZ, ha indicado que «es posible distinguir dos grandes grupos de instrumentos para la consecución de objetivos ambientales: los aprobados unilateralmente por la Administración ambiental competente y a los que pueden adherirse las empresas interesadas (planes y programas), y los que son resultado del acuerdo de voluntades entre Administración y administrado (convenios y acuerdos)» (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, p. 90).

(27) Como expresa S. BOKOBO MOICHE, dicho método es «ciertamente restrictivo de los derechos individuales» («Rentabilidad fiscal...», *op. cit.*, pág. 1500).

(28) HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La deducción por inversiones ...», *op. cit.*, pág. 12. Ahora bien, para S. BOKOBO MOICHE, la certificación no garantiza la aplicación de la deducción, ya que una inspección de la Administración Tributaria del Estado «puede anular dicha certificación y, en consecuencia, la deducción practicada por el obligado tributario» («Rentabilidad fiscal...», *op. cit.*, pág. 1504). Opinión compartida por M. MATA RODRÍGUEZ, que niega, no obstante, a la Administración Tributaria la facultad de examinar autónomamente la competencia de la Administración que libra la certificación y negar efectos a ésta, debiendo, en su caso, impugnarla («Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pág. 45). También J. M. COBOS GÓMEZ, coincide en que «los órganos de comprobación e inspección tributaria no deberían poder examinar ninguno de los requisitos analizados y convalidados por la Administración ambiental, al carecer de competencia en la materia» (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 116). Por otra parte, J. MARTÍN FERNÁNDEZ, considera que la Administración medioambiental, condiciona a la administración tributaria («La deducción por inversión...», *op. cit.*, pág. 98).

La base de la deducción, se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción de las instalaciones, o sobre una porción del mismo, si la inversión no tiene por objeto exclusivo alguna de las finalidades mencionadas anteriormente (29) (artículo 36 del Real Decreto 1777/2004).

En segundo lugar, la deducción se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos (30) vehículos (31) industriales o comerciales de transporte por carretera (32), sólo para aquella inversión que contribuya de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica (33) (artículo 39.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

La base de cálculo de esta deducción, es el resultado de aplicar al precio de adquisición del vehículo el porcentaje que, de entre los siguientes corresponda: a) el 45 por 100 si se trata de camiones, vehículos acondicionados y mixtos adaptables, así como tractocamiones; b) el 40 por 100 si se trata de tractocamiones, así como de su correspondiente semirremolque cuando se adquiera conjuntamente con aquél o dentro del mismo período im-

(29) El problema en este caso, consiste en demostrar la base de la deducción, lo que exige informe técnico de los servicios competentes del sujeto pasivo (MATA RODRÍGUEZ, M.: «Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.*, pág. 42).

(30) En palabras de J. M. COBOS GÓMEZ, «las características que ha de reunir un bien para ser considerado nuevo son las siguientes:

- Que sea utilizado o entre en funcionamiento por primera vez, es decir, que no haya sido utilizado con anterioridad, ni por el adquirente ni por un tercero, sin tomar en consideración los períodos de prueba.
- Que esté disponible para su utilización, habiéndose integrado en el proceso productivo de la empresa en condiciones de funcionamiento.
- Que pueda producir ingresos con regularidad» (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 155).

(31) P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN, critican la exigencia de que los activos sean nuevos, puesto que «el objetivo prioritario del beneficio fiscal no es la renovación de tecnología, sino la mayor protección ambiental, que teóricamente podría conseguirse con activos usados, siempre que se encuentren en buen estado de conservación» («La deducción por inversiones...», *op. cit.*, pág. 11). En plena sintonía, COBOS GÓMEZ, J. M.: (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 155).

(32) A estos efectos, conforme al artículo 34 del Real Decreto 1777/2004, se consideran vehículos industriales o comerciales: a) aquellos vehículos que el anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento general de vehículos, define como camiones, furgones y furgonetas; autobuses o autocares, articulados o no, incluidos los de dos pisos; vehículos acondicionados y mixtos adaptables, así como camiones; y, las inversiones en tractocamiones que se lleven a cabo conjuntamente con su correspondiente semirremolque, ya sea simultáneamente o a lo largo del mismo período impositivo, ya que tendrán la consideración en su conjunto de vehículos industriales a los efectos de aplicar la deducción a que se refiere este título; b) los turismos destinados al servicio público de viajeros provistos de taxímetro; y, c) los automóviles acondicionados para el transporte de personas enfermas o accidentadas.

(33) Para M. MATA RODRÍGUEZ, dentro del concepto de instalaciones se incluyen, por ejemplo, los elementos incorporados a los vehículos para disminuir o evitar ruidos o emisión de gases contaminantes («Impuesto sobre Sociedades...», *op. cit.* pág. 42). Por lo que, según esta opinión, parece resultar innecesario el tratamiento específico de los vehículos industriales o comerciales para el transporte por carretera (COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 146). En opinión de M. BUÑUEL GONZÁLEZ, «esta deducción sólo tiene sentido si: a) el nuevo vehículo sustituye a uno antiguo, b) la eficiencia en términos de emisiones del nuevo vehículo es superior a las del vehículo antiguo, y, c) en caso de que la potencia (u otro parámetro similar) del vehículo nuevo exceda a la del antiguo, la deducción sólo se aplica sobre el porcentaje del valor del vehículo nuevo correspondiente a la potencia (u otro parámetro) del vehículo sustituido» (véase «Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal», en *Tributación medioambiental...*, *op. cit.*, págs. 427 y 28).

positivo; y, c) el 35 por 100 para autobuses y el resto de vehículos de transporte por carretera. Dichos porcentajes se incrementarán en 45 puntos porcentuales, cuando se trate de vehículos que cumplan como mínimo los valores límites de emisiones que se establecen en la Directiva comunitaria 88/77/CEE (34) (artículo 37 del Real Decreto 1777/2004).

En tercer y último lugar, también pueden acogerse a esta deducción las inversiones realizadas en bienes del activo material nuevos (35) destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las siguientes finalidades: a) aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad; b) aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad; c) tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás; y, d) tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel) (artículo 39.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Esta medida nos parece adecuada, ya que supone el fomento del uso de unas energías como las renovables (36), que contribuyen a evitar o reducir la contaminación atmosférica, debido a que se trata de energías más limpias que las convencionales.

La deducción es de un 10 por 100 para el primer y para el tercer tipo de inversión, mientras que para el segundo tipo de inversión, el porcentaje de deducción es de un 12 por 100 (artículo 39.1, 2 y 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

En los tres casos, de acuerdo con el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción (artículo 39.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Al mismo tiempo, conforme al artículo 44.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento (37) durante cinco años (38), o tres años, si

(34) A juicio de J. MARTÍN FERNÁNDEZ, la Directiva hay que entenderla referida sólo a los vehículos que incorporan motor diesel o con encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo («La deducción por inversión...», *op. cit.*, pág. 98). Por el contrario, J. M. COBOS GÓMEZ, opina que «la deducción debería ser aplicable a cualquier tipo de vehículo industrial, puesto que la finalidad del incentivo debe ser la reducción de las emisiones de contaminación atmosférica, con independencia del tipo de motor que produzca dichas emisiones» (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 151). Éste último autor considera además que dicha deducción, apoyándose en diversas consultas de la Dirección General Tributaria, es aplicable a todos los vehículos, aunque no se encuentren sujetos a la Directiva 88/77/CEE (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, págs. 153 y 154).

(35) J. M. COBOS GÓMEZ, al igual que para la adquisición de vehículos industriales, se muestra crítico con la restricción de la aplicación de la deducción sólo para la inversión en bienes de activo material nuevos (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 174).

(36) Véase CHICO DE LA CÁMARA, P., GRAU RUIZ, M. A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible», *Quincena Fiscal*, n° 2, 2003, pág. 24.

(37) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado primero de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considera realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial, condicionada al ejercicio de la opción de compra (artículo 35 del Real Decreto 1777/2004).

(38) Con las excepciones recogidas en el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, en el supuesto de aplicación de los regímenes especiales de grupos fiscales y de operaciones de reestruc-

se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior (39). Considerándose para los elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado primero de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial, condicionada al ejercicio de la opción de compra. Sin embargo, si por causas tecnológicas, dichos elementos patrimoniales perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante esos plazos, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos (artículo 35 del Real Decreto 1777/2004) (40).

Por último, señalar que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (entre las que se encuentran las deducciones por inversiones medioambientales), no pueden exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Aunque puede llegar al 50 por 100, cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que corresponda a gastos de inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Con lo que en la práctica el porcentaje efectivo de deducción por estas inversiones puede ser inferior al 10 por 100 establecido (41). Pudiéndose aplicar las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos (artículo 44.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

#### 4.4. Reducciones en algunos regímenes tributarios especiales

En los capítulos IX (artículos 97 a 101) y X (artículos 102 a 106) del Título VI del Real Decreto Legislativo 4/2004, se regula el régimen fiscal de la minería, y el de la investigación y explotación de hidrocarburos, respectivamente.

En dichos capítulos se establece la posibilidad de reducir de la base imponible, en concepto de factor de agotamiento, una serie de cantidades, siempre que se inviertan en determinadas actividades, entre las que se encuentran las actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas para el régimen de minería (artículo 99 del Real Decreto Legislativo 4/2004), junto con el abandono de campos y el desmantelamiento de plataformas marinas para el régimen

---

turación societaria (COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 137).

(39) Considerándose de acuerdo con el artículo 35 del Real Decreto 1777/2004, que permanecen en funcionamiento si se mantienen durante el plazo establecido los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente. A este respecto, J. M. COBOS GÓMEZ, entiende que el incumplimiento de este requisito, originaría la pérdida de la deducción (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 134).

(40) Al respecto, J. MARTÍN FERNÁNDEZ, considera que hubiera resultado preferible que «el reglamento hubiese optado por permitir una deducción adicional en caso de que los nuevos elementos tuvieran un precio de adquisición o coste de producción superior al de los elementos sustituidos» («La deducción por inversión...», *op. cit.*, pág. 101).

(41) BOKOBO MOICHE, S.: «Rentabilidad fiscal...», *op. cit.*, págs. 1503 y 1504.

de hidrocarburos (42) (artículo 103 del Real Decreto Legislativo 4/2004). Estas reducciones que se pueden calificar de provisiones (43), entendemos que son positivas en la medida en que las actuaciones sujetas a reducción suponen recuperar en parte el daño sufrido por el medio natural como consecuencia de la realización de las actividades mencionadas.

Por otra parte, en el Capítulo XVI, se regula el régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, en concreto en el artículo 123 del Real Decreto Legislativo 4/2004. La base imponible correspondiente a dichas comunidades se reduce en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a: a) inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado; b) gastos de conservación y mantenimiento del monte; y c) financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social. Además sólo tributan a un tipo del 25 por 100. Lo que merece un juicio positivo, ya que con las mismas se otorga un tratamiento favorable a la protección forestal (44). La aplicación del beneficio a las finalidades indicadas debe efectuarse en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes. Pero puede aplicarse en un plazo superior, siempre que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el sujeto pasivo y sea aceptado por la Administración tributaria (45). Esta última posibilidad la consideramos acertada, dado que los beneficios aplicados a dichas finalidades pueden superar el importe de la base imponible (46).

## 5. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### 5.1. Incentivos fiscales a favor de la actividad forestal

En primer término, conforme a lo establecido en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dentro de las actividades económicas sujetas a dicho impuesto se encuentran las actividades forestales. No obstante, en el artículo 32 de la Ley 35/2006 se recoge un beneficio fiscal aplicable a todas las actividades económicas, pero que está pensado expresamente para las rentas forestales, dado el prolongado tiempo que media entre la plantación del arbolado y su tala (47). Según el apartado primero del mencionado artículo, cuando el rendimiento neto de la actividad

---

(42) Entendiéndose por tales los trabajos necesarios para dismantelar las instalaciones productivas terrestres o las plataformas marinas dejando libre y expedito el suelo o el espacio marino que aquellas ocupaban en la forma establecida por el decreto de otorgamiento (artículo 103 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

(43) Véase HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento comunitario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 304 y ss.

(44) HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 302.

(45) A tenor del artículo 12 del Real Decreto 1777/2004, la solicitud deberá contener los siguientes datos: a) descripción de los gastos, inversiones y sus importes realizados dentro del plazo previsto en el artículo 123 del Real Decreto Legislativo 4/2004, b) descripción de las inversiones o gastos pendientes objeto del plan especial, c) importe efectivo o previsto de las inversiones o gastos del plan, d) descripción del plan temporal de realización de la inversión o gasto, y e) descripción de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversiones y gastos.

(46) Véase SIEIRO CONSTENLA, M.: «Las comunidades de montes vecinales en mano común. Su especialidad fiscal», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 264, 2002, pág. 456.

(47) Véase FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «La fiscalidad ambiental en Galicia y la legislación de montes», *Noticias de la Unión Europea*, n° 274, 2007, pág. 41.



económica tenga un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se computarán en un 40 por 100 (48).

En segundo término, de acuerdo con el artículo 32 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el método de estimación objetiva se aplica a una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, lo que se ha realizado para el año 2009 a través de la Orden EHA 3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de las que se incluye a la actividad forestal, que se divide a su vez en dos actividades: la actividad forestal con un período medio de corta superior a 30 años (49), y la actividad forestal con un período de corta igual o inferior a 30 años (50). A las primeras se les aplica un índice de rendimiento neto de un 0,13, que se eleva al 0,23 en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura. A las segundas, en cambio, se les aplica un índice de rendimiento neto de un 0,26, que ascienda al 0,36 en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura. Además, cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes desocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años, se aplica un índice de un 0,80.

Por último en tercer término, al igual que sucede con el Impuesto sobre Sociedades (51), con la finalidad de fomentar una gestión adecuada de las superficies forestales, no se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes desocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la Ley 35/2006) (52).

---

(48) El cómputo del período de generación en el caso de que el cobro se efectúe de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento en los términos que reglamentariamente se establezcan. No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pueden derivarse de actividades desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos (artículo 32.2 de la Ley 35/2006).

(49) A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes: Castaño, abedul, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (*P. Sylvestris*), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble (*Q. Robur*, *Q. Petraea*), encina, alcornoque y resto de quercíneas.

(50) A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes: Eucalipto, chopo, pino insignie y pino marítimo.

(51) Sin embargo, en opinión de R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, la obligatoria llevanza de la contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás legislación mercantil concordante, con la consiguiente aplicación de las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, ocasiona efectos fiscales regresivos para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades («La fiscalidad ambiental en Galicia...», *op. cit.*, p. 41).

(52) Como estima R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ, la Administración tiene que profundizar en la aplicación de herramientas fiscales, como las incorporadas en la normativa del Impuesto sobre la Renta

## 5.2. Deduciones en actividades económicas

La deducción por inversiones medioambientales es también aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas (artículo 68.2 de la Ley 35/2006), con los mismos límites que se establecen en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (artículo 69.2 de la Ley 35/2006).

## 6. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

A tenor de lo dispuesto en el artículo 18.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se incluye la no integración en la base imponible de las subvenciones concedidas a los sujetos pasivos que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes desocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Por otro lado, conforme a lo establecido en el artículo 19.4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, las bonificaciones y deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del Real Decreto Legislativo 4/2004, entre las que se encuentra la deducción por inversiones medioambientales, pueden aplicarse a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

## 7. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge dentro de los tipos impositivos reducidos, a los que se aplica el tipo bonificado de un 7 por 100 algunas prestaciones de servicios que tienen interés medioambiental (53), como los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o el tratamiento de las aguas residuales, incluidos los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos y los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas (artículo 91 uno 2.6 de la Ley 37/1992) (54).

---

de las Personas Físicas, porque contribuyen a fomentar el valor de las masas forestales y estimular su conservación, en el interés de los propietarios y de la sociedad en su conjunto («Medidas para la protección fiscal...», *op. cit.*, p. 45).

(53) HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 321.

(54) Al respecto P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA, sostienen que «se echa en falta la inclusión de tipos reducidos para proteger la contaminación atmosférica. Así, desde un punto de vista de lege ferenda podrían incluirse tipos reducidos para la adquisición de automóviles con gas licuado de petróleo, con sistemas eléctricos o híbridos (eléctricos y con gas licuado)» (véase «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho*, nº 1, Fundación Biodiversidad, 2003, pág. 51). M. BUNUEL GONZÁLEZ, por otra parte, considera que «podría introducirse con más firmeza en el IVA a través de tipos reducidos para determinados productos cuyas virtudes medioambientales los hagan altamente deseables en sustitución

Asimismo, para determinar la base imponible, hay que reducir el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución (artículo 80 uno 1 de la Ley 37/1992), lo que supone promocionar una actividad beneficiosa para el medio natural (55), por lo que estamos de acuerdo con dicha medida.

## 8. NORMATIVA REGULADORA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

### 8.1. Tipos reducidos, exenciones y devoluciones en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, desarrollada por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el reglamento de los Impuestos Especiales, justifica la existencia de los impuestos especiales de fabricación (entre los que se encuentran los que recaen sobre los hidrocarburos) en razón a una supuesta función extrafiscal como instrumento de las políticas de medio ambiente, cuando la verdadera razón de ser de estos impuestos es puramente recaudatoria (56).

En la regulación de los tipos impositivos (57), el artículo 50 de la Ley 38/1992, discrimina positivamente la gasolina sin plomo gravándola con un tipo inferior, y contempla un tipo reducido para el GLP (gas licuado de petróleo), que es el utilizado como carburante en vehículos de transporte (58), incentivando de esta forma el uso de estos vehículos (59). Además el GLP y el gas natural destinados a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios están gravados a un tipo cero.

Al mismo tiempo, el artículo 50 *bis* de la Ley 38/1992 (cuya aplicación se detalla en el artículo 108 *bis* del Real Decreto 1165/1995), grava a un tipo especial de cero euros por 1000 litros, hasta el 31 de diciembre de 2012, a los biocarburantes y biocombustibles, que presentan ventajas medioambientales y energéticas (60) respecto a los combustibles

---

ción de otros productos menos ecológicos. Éste sería el caso, por ejemplo, de las bombillas de alta eficiencia energética» («Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales...», *op. cit.*, págs. 428 y 429).

(55) Véase VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 351.

(56) Así lo ha reconocido la mayoría de la doctrina. Véanse entre otros: GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: «Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre Hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 238, 2004, pág. 92; ORTIZ CALLE, E.: «Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la ponderación del medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 234, pág. 60; LUCHENA MOZO, G. M.: «Fiscalidad de la energía», *Crónica Tributaria*, n.º 108, 2003, pág. 66; VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad...*, *op. cit.*, pág. 308; HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 323.

(57) GALAN SÁNCHEZ, R. M.: «Los elementos de cuantificación...», *op. cit.*, pág. 93.

(58) M. BUÑUEL GONZÁLEZ, ha propuesto extender ese tipo impositivo reducido a cualquier otro tipo de vehículo que utilice el gas licuado del petróleo. Así según este autor «se incentivaría la introducción de estos vehículos menos contaminantes para uso privado, que hoy día es inexistente». Al mismo tiempo ha sugerido la introducción de un diferencial impositivo sobre el diesel más limpio («Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales...», *op. cit.*, pág. 430).

(59) Véase ORTIZ CALLE, E.: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 268, 2007, pág. 107. En línea, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 324 y 325.

(60) En la Exposición de Motivos de la Orden ITC/2877/2008, de 9 de octubre, por la que se establece un mecanismo de fomento del uso de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte, se señala que la importancia del incremento del uso de los biocarburantes en

fósiles convencionales (61). No obstante, la producción de dichos biocarburantes y bio-combustibles debe ser sostenible desde el punto de vista medioambiental (62), de forma que el efecto positivo de la utilización de los mismos, no se vea contrarrestado con las consecuencias negativas que se podrían derivar de una producción sin control de estos combustibles.

Por otro lado, el artículo 51 de la Ley 38/1992 establece dos exenciones, que a nuestro entender, son beneficiosas para el entorno natural. La primera, en el apartado segundo del artículo mencionado, que recoge la fabricación e importación de productos que se destinan a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas (desarrollado en el artículo 103 del Real Decreto 1165/1995). Estas centrales están sometidas al régimen especial previsto en el Capítulo II del Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre del Sector Eléctrico (y desarrollado por el Real Decreto 2818/1998, de 23 de diciembre, sobre producción de energía eléctrica por instalaciones abastecidas por recursos o fuentes de energía renovables, residuos o cogeneración), con el que se pretende fomentar el uso de las energías renovables (63). Y la segunda, en el apartado tercero del citado artículo, que se refiere a la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes (64) (objeto de desarrollo en el artículo 105 del Real Decreto 1165/1995).

Por último, en la Ley 38/1992 se utiliza el mecanismo de las devoluciones (65) para incentivar conductas favorables al medio ambiente, aunque con una intensidad inferior

---

el transporte radica, no sólo en la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero imputable a la sustitución de carburantes fósiles por biocarburantes, sino también en su carácter renovable, su contribución a la diversificación del consumo de energía primaria y a una menor dependencia energética de dichos carburantes fósiles, y en los efectos arrastre positivos que podrían derivarse sobre las explotaciones agrarias y el medio rural.

(61) ORTIZ CALLE, E.: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición...», *op. cit.*, pág. 104.

(62) En el artículo 17 de la *Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE*, se establecen los criterios de sostenibilidad para los biocarburantes y biolíquidos. Señalándose al respecto que los biocarburantes y biolíquidos no se deben producir a partir de materias primas procedentes de tierras de elevado valor en cuanto a biodiversidad, que no se deben fabricar a partir de materias primas procedentes de tierras con elevadas reservas de carbono, que no deben provenir de materias primas extraídas de tierras que, a enero de 2008, fueras turberas, a no ser que se aporten pruebas de que el cultivo y la recolección de esta materia prima no implican el drenaje de suelos no drenados con anterioridad, y que las materias primas agrícolas cultivadas en la Comunidad y utilizadas para la producción de biocarburantes y biolíquidos que se tengan en cuenta para la producción de biocarburantes y biolíquidos, se deben obtener de conformidad con los requisitos y normas previstos en el Reglamento (CE) n° 73/2009 del Consejo, de 19 de enero de 2009, y de conformidad con los requisitos mínimos de las buenas condiciones agrarias y medioambientales definidos en dicho Reglamento. En cuanto a la transposición de esta Directiva a la normativa española, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 27, sin perjuicio del artículo 4, apartados 1, 2 y 3, los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva a más tardar el 25 de diciembre de 2009.

(63) LUCHENA MOZO, G. M.: «Fiscalidad de la energía», *op. cit.*, pág. 70.

(64) Tienen tal consideración los proyectos de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados. Podrá considerarse acreditado el cumplimiento de estas condiciones respecto de los proyectos que afecten a una cantidad reducida de productos que no exceda de la que se determine reglamentariamente (artículo 51.3 de la Ley 38/1992).

(65) Este sistema es incompatible con el de la exención, de forma que sólo la parte de carburante convencional no exenta puede dar lugar a la devolución (véase FALCÓN Y TELLA, R.: «La exen-

al de las exenciones (66). De éstas, destacaríamos dos, la primera la prevista en el punto c) del artículo 52 de la Ley 38/1992 (cuyo desarrollo se encuentra en el artículo 111 del Real Decreto 1165/1995) para la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables. Y la segunda, la recogida en el punto d) del mencionado artículo, referente a la devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados (desarrollada en el artículo 112 del Real Decreto 1165/1995).

## 8.2. Exención en el Impuesto Especial sobre la Electricidad

De acuerdo con los que se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que crea este impuesto, la finalidad del Impuesto Especial sobre la Electricidad es básicamente recaudatoria, dado que con el mismo se pretenden obtener los ingresos necesarios para compensar la supresión del, entonces vigente, recargo en concepto de coste específico asignado a la minería de carbón. Esta finalidad se refleja en la estructura del impuesto, ya que para la determinación de la base imponible del impuesto no se discrimina entre las diferentes fuentes de energía eléctrica (67), no teniendo en cuenta el distinto perjuicio medioambiental que se deriva de cada una de ellas (68) (artículo 64 *ter* de la Ley 38/1992), y los mínimos impositivos que se han establecido diferenciando entre la electricidad destinada a usos industriales y la destinada a otros usos (69) (artículo 64 *quater* de la Ley 38/1992), tienen un escaso interés medioambiental (70). No obstante, hay que reconocer que la exención de la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial, al que antes hemos hecho mención, que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones (71), prevista en el artículo 64 quinto

---

ción relativa a los biocarburantes contenidos en proyectos piloto: su objeto y alcance en el contexto interno y comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, n° 237, 2004, pág. 52).

(66) CHICO DE LA CÁMARA, P., GRAU RUIZ, M. A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «Incentivos a las energías alternativas...», *op. cit.* pág. 11.

(67) Lo que en opinión de J. A. ROZAS VALDÉS, constituye un fraude en términos de extrafiscalidad medioambiental (véase «Impuestos, energía y Derecho comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, n° 193, 2001, pág. 86).

(68) Véase LÓPEZ LÓPEZ, H.: «La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, de 2003», *Noticias de la Unión Europea*, n° 268, 2007, pág. 88.

(69) El importe a pagar por el impuesto depende de la energía consumida (véase DURÁN CABRÉ, J. M. y GISPERT BROSÀ, C.: «La imposición energético-ambiental en España», en la obra dirigida por GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 176). Por ello, M. BUÑUEL GONZÁLEZ, expresa que «sería recomendable que se convirtiera en un impuesto específico, introduciendo el mismo desincentivo al consumo de cada kilovatio» («Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales...», *op. cit.*, pág. 431).

(70) LÓPEZ LÓPEZ, H.: «La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad...», *op. cit.*, pág. 89.

(71) Véase GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria», *Noticias de la Unión Europea*, n° 237, 2004, págs. 70 y 71. En sintonía, CHICO DE LA CÁMARA, P., GRAU RUIZ, M. A. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Incentivos a las energías alternativas...», *op. cit.* pág. 15; y LÓPEZ LÓPEZ, H.: «La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad...», *op. cit.*, pág. 85. No obstante, según parece, «el efecto conseguido con esta exención ha sido más simbólico que efectivo, como también ha demostrado la experiencia

1 de la Ley 38/1992, tiene como objetivo favorecer la utilización de las energías renovables.

### 8.3. Los tipos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

En el artículo 70 de la Ley 38/1992, se ha incorporado la variable medioambiental a la hora de cuantificar el importe a pagar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (72), ya que la tributación de los vehículos y motocicletas depende de las emisiones de CO<sub>2</sub> que produzcan, de forma que los vehículos y motocicletas cuyas emisiones oficiales no sean superiores a 120 g/km, tributan al 0 por 100; aquellos cuyas emisiones oficiales sean superiores a 120g/km e inferiores a 160 g/km, tributan al 4,75 por 100; aquellos cuyas emisiones oficiales sean superiores a 160 g/km e inferiores a 200 g/km, tributan al 9,75 por 100; y los que produzcan emisiones iguales o superiores a 200 g/km, o no acrediten sus emisiones cuando sean exigibles, así como todos los vehículos tipo «quad» (73), las motos náuticas (74), y las motocicletas que tengan una potencia CEE igual o superior a 74 kw (100cv), tributan al tipo del 14,75 por 100.

### 8.4. Exención en el Impuesto Especial sobre el Carbón

Este impuesto, fue introducido por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan, entre otras, al ordenamiento jurídico español la Directiva 2003/96/CE, en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad. Desde el punto de vista medioambiental, destaca la exención prevista en el artículo 79.3 de la Ley 38/1992, por las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo de este en la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor (75).

## 9. NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE LA VENTA MINORISTA DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

El citado impuesto fue creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con la finalidad de que sus rendimientos que-

---

de otros ordenamientos del Derecho comparado» (véase GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad», en la obra dirigida por FALCÓN Y TELLA, R.: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 83).

(72) Véase HERRERA MOLINA, P. M.: «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, n° 274, 2007, pág. 79.

(73) Vehículo tipo *quad*, es el vehículo de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas y que está dotado de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de la carretera.

(74) Se entiende por «moto náutica» la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él.

(75) Un estudio sobre el impuesto especial sobre el carbón puede verse en ÁLVAREZ ARROYO, R.: «El Impuesto Especial sobre el Carbón», *Noticias de la Unión Europea*, n° 268, 2007, págs. 5 y ss.

dasen afectados a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria o a la financiación de actuaciones medioambientales (76). Dentro de la regulación del impuesto que se contiene en el artículo 9 de la Ley 24/2001, se ha incluido una exención que tiene carácter medioambiental, en coordinación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (77). Nos referimos a la exención por las ventas minoristas relativas a productos objeto del impuesto (gasolinas, gasóleo, fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción) destinados a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, siempre que el adquirente, que deberá ser el titular de dichas instalaciones, tenga previamente reconocido el derecho a la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos que establece la letra c apartado segundo del artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales (artículo 9 seis 1.f.2 de la Ley 24/2001). Además, y a diferencia de lo que sucede con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, se grava con el mismo tipo impositivo a la gasolina y al gasóleo de uso general (artículo 9 diez 2 a y b de la Ley 24/2001), de modo que no se incentiva el uso de este último combustible que es más contaminante (78).

## 10. NORMATIVA REGULADORA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL CANARIO

Del Régimen Económico Fiscal de Canarias, a efectos de este trabajo, nos interesa el Impuesto General Indirecto Canario, que sustituye al Impuesto sobre el Valor Añadido en ese ámbito territorial (79), la reserva para inversiones en Canarias, y las especialidades de la deducción por inversiones en dicho territorio (80).

---

(76) Esta última posibilidad sólo se recoge para los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos, ya que la recaudación derivada de los tipos de gravamen estatales están afectados exclusivamente a gastos de naturaleza sanitaria. Sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas destinen a fines exclusivos sanitarios una parte del rendimiento del impuesto (véase LAUZIRICA VALDEMOROS, J.: «Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», *CISS- Carta Tributaria*, Monografías, nº 4, 2007, págs. 6 y 7). De hecho, de las seis Comunidades Autónomas que han regulado el tramo autonómico de este impuesto (Madrid, Galicia, Asturias, Cataluña, Comunidad Valenciana, y Castilla-La Mancha), sólo Galicia en el artículo 5 de la Ley 9/2003, de 23 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas, ha dispuesto que los ingresos por el mencionado impuesto pueden quedar afectados a gastos de naturaleza medioambiental.

(77) DURÁN CABRÉ, J. M. y GISPERT BROSA, C.: «La imposición energético-ambiental ...», *op. cit.*, pág. 175.

(78) DURÁN CABRÉ, J. M. y GISPERT BROSA, C.: «La imposición energético-ambiental ...», *op. cit.*, pág. 172. Por el contrario, en Asturias, en la Comunidad Valenciana y en Galicia, se grava a un tipo impositivo inferior al gasóleo de uso general (artículo 19 de la Ley 6/2003, de 30 de diciembre, acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2004; artículo 1 de la Ley 11/2005, de 9 de diciembre, por la que se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y Restantes Tributos Cedidos, en relación con el establecimiento de los tipos de gravamen autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; y artículo 5 de la Ley 9/2003, de 23 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas, respectivamente).

(79) Tal como señala el artículo 4 del Reglamento (CEE) nº 1911/1991, de 26 de junio, sobre la aplicación de las disposiciones del derecho comunitario en las islas Canarias, dicho territorio permanece fuera del ámbito de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sobre la naturaleza jurídica del Impuesto General Indirecto Canario puede verse BLASCO ARIAS, L. M.: «Naturaleza jurídica del Impuesto General Indirecto Canario», *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, 2006, págs. 19 y ss.

(80) Aparte de estas especialidades, hay que reseñar dentro de la fiscalidad directa, a los incentivos a la inversión (artículo 25 de la Ley 19/1994) y a las bonificaciones por producción (artículo 26 de la Ley 19/1994). Y dentro de la fiscalidad indirecta, a la aplicación en dicho territorio del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Asimismo, hay que

### 10.1. Tipos reducidos en el Impuesto General Indirecto Canario

Este impuesto se estableció por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En dicha ley se prevé el tipo cero (81) para determinadas operaciones, entre las cuales alguna tiene relación con el entorno natural y su protección, como las entregas de obras de equipamiento comunitario, dentro de las que se incluyen la construcción de parques y jardines públicos y las obras de construcción de depuradoras de titularidad pública (82) (artículo 27 1 1º f de la Ley 20/1991).

Por otro lado, aunque con una vigencia limitada al año 2009, la disposición transitoria segunda de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2009, ha dispuesto que la importación y entrega de vehículos híbridos eléctricos (83) cuyas emisiones no excedan de 120 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido y los vehículos eléctricos, excepto los de uso deportivo o de recreo, y los vehículos que marchan por raíles instalados en la vía, tributarán al tipo reducido del Impuesto General Indirecto Canario (84). Entendiéndose por vehículo híbrido eléctrico, aquel que combine como fuente de energía un motor de combustión interna de alta eficiencia y un motor eléctrico, llegando, en determinados casos, a funcionar sólo con el motor eléctrico, que utiliza como fuente de alimentación volantes de inercia, ultracondensadores o baterías eléctricas, y por vehículo eléctrico, el que tenga un sistema de propulsión exclusivamente eléctrico.

### 10.2. La reserva para inversiones en Canarias

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias introdujo esta figura, con la finalidad esencial de potenciar las inversiones en las Islas Canarias (85), aunque también secundariamente para proteger el medio ambiente.

---

destacar el establecimiento en dicho territorio de la Zona Especial de Canarias. Para un estudio sobre la Zona Especial de Canarias, puede consultarse a PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: «La normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado de carácter fiscal: la Zona Especial Canaria como ejemplo paradigmático», *Quincena Fiscal*, nº 20, 2004, págs. 9 y ss.

(81) G. G. NÚÑEZ PÉREZ, entiende que «el tipo cero permite la devolución del impuesto en su caso soportado pero no exime al sujeto de cumplir con los correspondientes deberes formales inherentes a su condición de sujeto pasivo» (véase *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 146).

(82) HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, op. cit., pág. 322.

(83) Según M. BUÑUEL GONZÁLEZ, «la gran ventaja de los vehículos eléctricos es que permiten disminuir las emisiones contaminantes en el ámbito urbano, lo que redundará en una menor exposición de las personas a la contaminación y, por tanto, en beneficios para la salud humana. No obstante, no puede considerarse que los vehículos eléctricos no sean contaminantes en tanto que la electricidad necesaria para el funcionamiento sea generada en centrales que sí producen contaminación. En este sentido, puede considerarse que la ventaja de los vehículos eléctricos es que permiten que las emisiones contaminantes se 'alejen' del ser humano» («Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales...», op. cit., pág. 437).

(84) Este tipo de medidas (aunque referente al Impuesto sobre el Valor Añadido) había sido ya propuesta por P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA (*La fiscalidad de las emisiones atmosféricas...*, op. cit., pág. 51).

(85) Véase HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: «La protección fiscal del medio ambiente y el régimen económico y fiscal de Canarias: la reserva para inversiones en Canarias», en la obra dirigida por YÁBAR STERLING, A.: *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, p. 492.



La regulación de este beneficio fiscal (86) se encuentra en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según la cual las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedad tienen derecho a la reducción en la base imponible del Impuesto de Sociedades de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte del beneficio no distribuido, siempre que la base imponible como consecuencia de la reducción no sea negativa (artículo 27.1 y 2 de la Ley 19/1994). Incentivo que para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos por el método de estimación directa, se instrumenta mediante una deducción en la cuota íntegra de dicho impuesto por los rendimientos netos de explotación que provenientes de establecimientos situados en Canarias se destinen a la reserva para inversiones, con el límite del 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de los mencionados establecimientos (artículo 27.15 de la Ley 19/1994).

Las cantidades destinadas a la reserva deben figurar en los balances (artículo 27.3 de la Ley 19/1994) y materializarse en el plazo máximo de tres años, en alguna de las siguientes inversiones: a) inversiones en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, esto es, en las inversiones a que hace referencia el artículo 39.1 y 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, relativo a la deducción por inversiones medioambientales, así como en las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad (artículo 11 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria); y b) la suscripción de títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio (artículo 27.4 de la Ley 19/1994).

En el primer caso, la inversión debe permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Y en el segundo caso, los valores deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros (artículo 27.8 de la Ley 19/1994).

Las inversiones en que se materialice la reserva se pueden financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero, en cuyo caso la reducción en la base imponible queda condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra (artículo 27.9 de la Ley 19/1994).

Los sujetos pasivos deben presentar un plan de inversiones para la materialización de la reserva que se debe adjuntar a la declaración por el impuesto correspondiente al

---

En la misma línea, véase RODRÍGUEZ BRITO, M. G., GARCÍA RUBIO, J., PÉREZ MONTEVERDE, M. V. y RODRÍGUEZ RIVERO, M. S.: «Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias», *Noticias de la Unión Europea*, n° 191, 2000, pág. 58; y, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental...*, op. cit., pág. 317.

(86) Véase HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «La Reserva para Inversiones en Canarias: estudio sobre su fuente normativa», *Noticias de la Unión Europea*, n° 262, 2006, pág. 44.

período impositivo en que el que se practica la reducción (87) (artículo 27.10 de la Ley 19/1994).

Los sujetos pasivos pueden además llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, si cumplen los requisitos exigidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994 y las citadas dotaciones se realizan con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013 (artículo 27.11 de la Ley 19/1994).

La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones es incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades (88), y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

### 10.3. Deducciones por inversiones medioambientales en Canarias

De acuerdo con el artículo 94.1 de la Ley 20/1991 (89), las deducciones por inversiones medioambientales en Canarias, presentan las siguientes particularidades:

- Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los de régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. Por lo tanto, en el territorio canario la deducción por inversiones en medio ambiente ascenderá al 30 por 100 de las inversiones realizadas que cumplan la normativa vigente.

---

(87) El plan que tenga por objeto las inversiones en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, tiene que describir la finalidad de la inversión, los términos en que afectará al desarrollo de su explotación y las variaciones que se puedan producir en el empleo e indicará, de forma aproximada, el plazo de ejecución y los elementos patrimoniales que deban ser adquiridos, con la inclusión del valor de adquisición o coste de producción estimado y el período previsto para su entrada en funcionamiento. Asimismo, se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva. Mientras que el plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores, tiene que identificar la entidad emisora de los títulos y el valor de los títulos por el que se solicitará la suscripción y que determinará la materialización de la reserva (artículo 27.10 de la Ley 19/1994). Los planes de inversión se encuentran desarrollados en el Capítulo II del Real Decreto 1758/2007 (artículos 32 a 35).

(88) Esto es, la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, la deducción por actividades de exportación, la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores, las deducciones por inversiones medioambientales, la deducción por gastos de formación profesional, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, y 43 del Real Decreto Legislativo 4/2004).

(89) El texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, no establece expresamente la vigencia de dicho artículo, como lo hacía la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que regulaba el Impuesto de Sociedades. No obstante, en la Exposición de Motivos del mencionado texto refundido, se señala que no se integran en el mismo, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales, entre las que cita, a modo de ejemplo, a la Ley 19/1994, que recoge parte de la actual redacción del mismo.

- El límite máximo de la deducción por inversiones será siempre superior en un 80 por 100 a los de régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales. En consecuencia, el límite de las deducciones en medio ambiente en Canarias ascenderá al 70 por 100.

Este régimen, es aplicable a las sociedades con su domicilio fiscal en Canarias, a los establecimientos permanentes de sociedades que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, si las inversiones se realizan y permanecen en las Islas, y a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias (artículo 94.2 de la Ley 20/1991)

Asimismo, este régimen es aplicable no sólo a los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, ya que es aplicable igualmente a los elementos de activo fijo usados (90), que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica (artículo 94.3 de la Ley 20/1991).

## 11. NORMATIVA REGULADORA DE LOS IMPUESTOS LOCALES

### 11.1. Exenciones y bonificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Dentro de las exenciones recogidas en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el artículo 62 recoge tres exenciones a favor de los montes. En la letra b) del primer apartado de dicho artículo se exime del impuesto a los bienes comunales y a los montes vecinales de mano común. A pesar de que bienes comunales son bienes de titularidad privada, gozan de una clara vocación de destino a un uso público y un aprovechamiento colectivo (91).

Asimismo, la letra f) del apartado primero del artículo citado, establece que también están exentos, la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas cuyo principal aprovechamiento sea la madera o corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la superficie de que se trate, y, previa solicitud, de acuerdo con la letra c) del apartado segundo del artículo mencionado, la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal, limitada en este último caso a una duración de 15 años contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud (92). La diferencia entre estas dos exenciones estriba en que mientras la primera

---

(90) Esta deducción conforme al artículo 2 del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión, es posible si no hubieran gozado dichos elementos anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, y si la inversión supone una evidente mejora tecnológica para la empresa. Entendiéndose por mejora tecnológica, las inversiones que reducen el coste de producción unitario del bien o servicio o mejoran la calidad de un bien o servicio. Los activos fijos usados tienen que pertenecer a unas de las siguientes categorías: a) maquinaria, instalaciones y utillaje; b) equipos para proceso de información; c) elementos de transporte interior o exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

(91) FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «La fiscalidad ambiental en Galicia...», *op. cit.*, pág. 43.

(92) Como han indicado P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA, «debe tenerse en cuenta que las masas arboladas actúan como sumidero biológico de las emisiones de CO<sub>2</sub>» (véase

trata de primar la forestación con especies de crecimiento lento, la segunda busca fomentar la intervención administrativa en la ordenación de los recursos arbóreos (93).

Por otro lado, en el artículo 74.5 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se otorga la posibilidad de utilizar las ordenanzas fiscales para favorecer el uso de energías renovables mediante una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles (94) en que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento término o eléctrico de la energía proveniente del sol. Condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente, y dejando los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación a la ordenanza fiscal (95).

## 11.2. Bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas

A tenor del artículo 88.2 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, las ordenanzas fiscales cuando así lo establezcan, pueden aplicar una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que utilicen o produzcan energía a partir de las instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración (96); para los que realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal (97); y, para los que establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tengan por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo, fomentando el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido. Lo que supone un paso importante para un impuesto de las características del Impuesto sobre Actividades Económicas, que hasta no hace mucho no disponía de ninguna medida a favor del medio ambiente (98).

---

«La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en *Tributación medioambiental...*, *op. cit.*, pág. 50).

(93) FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «La fiscalidad ambiental en Galicia...», págs. 43 y 44.

(94) Al no especificar que se trate de bienes inmuebles destinados a viviendas, a juicio de J. M. COBOS GÓMEZ, «la bonificación resultará igualmente de aplicación para aquellos inmuebles que estén destinados a su utilización como centros fabriles o de producción, almacenes, centros administrativos y de dirección, oficinas comerciales y cualquier otro distinto de la vivienda» (*Las Deducciones por Inversiones Medioambientales...*, *op. cit.*, pág. 215).

(95) A este respecto, I. PUIG VENTOSA, ha propuesto la extensión de las subvenciones de un porcentaje de la cuota que algunos Ayuntamientos ya están aplicando para favorecer las energías renovables y el ahorro energético de los edificios, de modo que la duración y magnitud de estas subvenciones dependen del tipo de inversión realizada (véase «Incentivo económico de las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local. Análisis de las nuevas posibilidades», en *Conferencia FISCALIDAD AMBIENTAL. Fiscalidad e instrumentos económicos en el sector energético: Subsidios, certificados y ecotasas*, UGT, Madrid, 6 de mayo de 2003, págs. 1 y 2).

(96) A estos efectos, se consideran instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. Y se consideran sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permiten la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil (artículo 88.2 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004).

(97) Donde a juicio de P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA, «existirá ya una notable acumulación de emisiones atmosféricas y se producirán mayores deseconomías externas sobre la población» («La fiscalidad de las emisiones atmosféricas...», *op. cit.*, pág. 50).

(98) Véase ÁNGULO ARAMBURU, J., CHICO DE LA CÁMARA, P., GARCÍA BAQUERO, C., HERRERA MOLINA, P. M. y MONREAL PALOMINO, I.: «El tratamiento fiscal de las nuevas energías», en la obra diri-

### 11.3. Bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, se exige con arreglo a un cuadro de tarifas que prescinde del mayor o menor daño medioambiental que pueden producir los diferentes vehículos (99) (artículo 95.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004). Las consideraciones medioambientales se reducen a la posibilidad de incrementar las tarifas anteriores aplicando sobre las mismas un coeficiente que puede llegar hasta el 2 para gravar en mayor medida a los vehículos más contaminantes (100) (artículo 95.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004), y a la introducción de alguna de las bonificaciones previstas en el artículo 95.6 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (101).

En la letra a) del artículo 95.6 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se establece la posibilidad de incorporar una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente (102). En la letra b), la bonificación puede llegar también hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente (103). Y según la letra c), la bonificación puede alcanzar el 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad

---

gida por GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 263.

(99) Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir», en *Estudios sobre fiscalidad...*, op. cit., p. 218. De parecida opinión HERRERA MOLINA, P. M.: «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor...», op. cit., pág. 79.

(100) ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica...», op. cit., pág. 59. En parecidos términos, CHICO DE LA CÁMARA, P., GRAU RUIZ, M. A. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Incentivos a las energías alternativas...», op. cit., pág. 21; y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: véase «Incentivos fiscales para la protección del medioambiente en los impuestos propios de las Haciendas Locales», *Haciendas Locales*, nº 61, 2006, pág. 42.

(101) Sobre esta posibilidad, J. M. DURÁN CABRÉ, y C. GISPERT BROSÀ, se han planteado «si resulta adecuado que la aprobación de la bonificación y el coste recaudatorio que supondría corresponda al nivel local de gobiernos, ya que aunque es cierto que con esta potestad aumenta el margen de maniobra de los Ayuntamientos, éstos deben asumir el coste recaudatorio de una medida cuyos efectos beneficiosos se extienden claramente más allá de su territorio municipal» («La imposición energético-ambiental en España», op. cit., pág. 184). Además, como reconoce P. M. HERRERA MOLINA, puede resultar injusta, pues la emisión de gases de efecto invernadero constituye un problema global que desborda el ámbito de las competencias locales («Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor...», op. cit., pág. 80).

(102) C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, cree que la bonificación se podría aplicar en relación a los vehículos aptos para circular con biocarburantes. En particular estima que debería establecerse especialmente para los vehículos aptos para circular con bioetanol o con biometanol, dado que el biodiésel, aunque no emite azufre en su combustión, si tiene una importante carga de aceites usados que no tienen aquellos (véase «La protección del medio ambiente y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2007, pág. 59).

(103) A juicio de I. PUIG VENTOSA, la Ley debería incluir el *car sharing* entre las modalidades por las que se puede optar a bonificación por razones ambientales, ya que a su entender es evidente la disminución de impactos ambientales que puede conllevar el uso compartido del automóvil. Y se debería permitir la exención total para algunos supuestos («Incentivo económico...», op. cit., pág. 3). Sin embargo consideramos como P. CHICO DE LA CÁMARA, M. A. GRAU RUIZ, y P. M. HERRERA MOLINA que, la exención total sería ilegal puesto que superaría el porcentaje previsto en la Ley («Incentivos a las energías alternativas...», op. cit., pág. 23). En relación a esta bonificación C. M. LÓPEZ ESPADAFOR opina que debería estructurarse de tal forma que cuando se tratase de vehículos con una certificación técnica de que sus emisiones de CO<sub>2</sub> estuviesen por debajo de un determinado límite fijado por las ordenanzas fiscales se beneficiasen de la bonificación («La protección del medio ambiente...», op. cit., pág. 59).

dad mínima de 25 años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar. Esta última bonificación puede ser acertada, en la medida en que contribuye a que los vehículos nuevos, más limpios, sean sustituidos por los antiguos, pero al mismo tiempo esa sustitución provoca un aumento del consumo de energía y de las emisiones derivadas de los procesos de fabricación de nuevos automóviles, y de reciclaje y desguace de los viejos (104).

#### 11.4. Bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

En el Real Decreto Legislativo 2/2004, también se ha establecido la posibilidad de que mediante ordenanzas fiscales se regule una bonificación que puede ser hasta de un 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Condicionada al igual que para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente (artículo 103.2 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004). Fomentando de esta forma la utilización de las energías renovables (105).

### 12. CONCLUSIONES

1. Los incentivos fiscales a favor de la actividad forestal incluidos en la Ley de modernización de las explotaciones agrarias, y en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los consideramos positivos, ya que las externalidades de los montes son capitalizadas por la sociedad en su conjunto.
2. Somos partidarios de los incentivos favorables al mecenazgo, dado que contribuyen a facilitar la labor de unas entidades entre cuyos fines se sitúa la defensa del medio ambiente.
3. De los incentivos incluidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, destaca la deducción por inversiones medioambientales, ya que ofrece incentivos a la inversión en activos que contribuyen a la mejora medioambiental, se incentiva la adquisición de vehículos menos contaminantes, y se fomenta la utilización de fuentes de energía renovables.
4. Dentro de la normativa sobre los Impuestos Especiales se han introducido algunos incentivos a favor de las energías renovables, pero lo más reseñable es la incorpo-

---

(104) Véase PIÑA GARRIDO, D.: «El Plan PREVER español desde la perspectiva del Derecho Comunitario», *Revista Técnica Tributaria*, nº 71, 2005, pág. 76. Algunos autores como P. M. HERRERA MOLINA («Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos de Motor...», *op. cit.*, pág. 80), A. VAQUERA GARCÍA (véase «La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales», *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2006, pág. 37), o LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «La protección del medio ambiente...», *op. cit.*, págs. 58 y ss., no reconocen el carácter de incentivo fiscal a favor del medio ambiente, a esta bonificación. Otros autores en cambio, si reconocen que sea un incentivo fiscal de carácter medioambiental (FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: «Incentivos fiscales para la protección del medioambiente...», *op. cit.*, pág. 42; o ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica...», *op. cit.*, pág. 59).

(105) LUCHENA MOZO, G. M.: «Fiscalidad de la energía», *op. cit.*, págs. 93 y 94.

ración de aspectos medioambientales a la hora de cuantificar el importe a pagar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

5. En la normativa sobre el Régimen Económico-Fiscal de Canarias, la variable medioambiental no tiene mucha relevancia, salvo algunas inversiones a favor del medio ambiente que pueden acogerse a la reserva para inversiones, y la mejora en el tratamiento de la deducción por inversiones medioambientales.
6. Estimamos acertadas las medidas a favor del uso de las energías renovables en la normativa reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas, y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, pero entendemos que el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es el que mayores posibilidades tiene para combatir el problema medioambiental, por lo que se debería sacar el máximo provecho posible a los incentivos regulados en el mismo.





---

# LOS PAGOS A CUENTA Y LAS OBLIGACIONES FORMALES EN EL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA DEL IRPF

---

Luis Miguel Muleiro Parada  
Universidad de Vigo

## RESUMEN

Más allá de las peculiaridades que la determinación objetiva implica a la hora de concretar los rendimientos de las actividades económicas para las que se ha previsto, también desde el punto de vista de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y las obligaciones formales integra una normativa particular. En cuanto a los pagos a cuenta, se ha incorporado a nuestro ordenamiento tributario una retención o ingreso a cuenta del 1 por 100 que se vincula al control tributario de ciertos empresarios acogidos a los módulos en el IRPF. Por otra parte, el régimen de determinación objetiva supone una minoración de las obligaciones formales constituyendo, este aspecto, uno de los tradicionales fundamentos de su amparo normativo. En el presente trabajo abordaremos cuáles son las principales características y cuestiones más controvertidas que se derivan de las normas relativas a los pagos a cuenta y las obligaciones formales en la determinación objetiva del IRPF.

*Palabras clave:* Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos de actividades económicas, estimación objetiva, módulos, pagos a cuenta, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta, obligaciones formales.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS PAGOS A CUENTA. 2.1. Los pagos fraccionados. 2.2. Los pagos a cuenta como medios de control. Especial referencia a la nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100. 2.2.1. *Antecedentes de la medida: Las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.* 2.2.2. *La nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100: Su configuración jurídica.* 2.2.3. *Consideraciones críticas.* 2.3. Los pagos a cuenta realizados por las entidades en régimen de atribución de rentas acogidas al régimen de determinación objetiva. 3. LAS OBLIGACIONES FORMALES. 3.1. Las facturas. 3.2. Los justificantes de los signos, índices o módulos. 3.3. Las obligaciones registrales. 4. CONCLUSIONES.

## 1. INTRODUCCIÓN

La determinación objetiva es uno de los regímenes para la determinación de la base imponible que, tradicionalmente, se ha previsto para la concreción de los rendimientos de actividades económicas y la cuantificación de determinados impuestos directamente vinculados a las mismas, aunque tengan carácter indirecto. En este ámbito el IRPF y el IVA han acogido tradicionalmente regímenes de determinación objetiva.

En estos impuestos el régimen presenta unas consecuencias directamente vinculadas a la obligación tributaria principal que, como señala nuestra LGT, tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. En este sentido, los signos, índices, módulos o magnitudes establecidos normativamente integran ficciones jurídicas de las que resulta una normativa particular para la cuantificación tributaria.

El régimen también implica ciertas particularidades desde el punto de vista de la obligación de realizar pagos a cuenta y las obligaciones formales. Centrándonos en el IRPF, para las obligaciones de realizar pagos a cuenta existe una normativa especial vinculada al régimen y, recientemente, se ha establecido una regulación con finalidad preventiva. Por otra parte, como uno de los fundamentos de las determinaciones objetivas el régimen integra una disminución de obligaciones formales con relación a la determinación directa.

Dado el interés del tema en el presente trabajo abordaremos la normativa y problemáticas derivadas de la regulación actual de los pagos a cuenta y las obligaciones formales establecidas para los empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva del IRPF.

## 2. LOS PAGOS A CUENTA (1)

### 2.1. Los pagos fraccionados

Los pagos fraccionados son obligaciones tributarias de carácter autónomo con relación a la obligación tributaria principal (2). En este ámbito es importante distinguir autonomía e independencia, ya que, como ha indicado el profesor FERREIRO, la obligación de realizar pagos a cuenta trae su causa de la obligación principal (3). Junto a las retenciones y los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados conforman (4), en su conjunto,

---

(1) Sobre la impropiedad de la terminología legal ténganse en cuenta las precisiones de FALCÓN Y TELLA, R.: «Art. 98» en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (Dir.): *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Madrid, Colex, 1993, p. 657.

(2) Así se confirma en el segundo párrafo del artículo 23.1 LGT. Basta para comprobar esa autonomía la posible identificación de dos supuestos de hecho de dos obligaciones diferentes: de una parte, el presupuesto de hecho de la obligación de realizar pagos a cuenta y, de otra, el hecho imponible de la obligación tributaria principal (FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, págs. 439 y 440).

(3) *Ibidem*, p. 441. Otros autores, sin embargo, consideran que la obligación de realizar pagos fraccionados es autónoma pero también independiente de la obligación tributaria de carácter principal porque, por ejemplo, se puede sancionar de modo separado (a título de ejemplo, véase CALVO VERGEZ, J.: «Naturaleza jurídica de las retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF: cuestiones teóricas y prácticas», *CaT*, nº 10, 2005, p. 7).

(4) Hay que diferenciar, como hace PONT CLEMENTE, entre pago fraccionado en sentido impropio (los anticipos tributarios) y el pago fraccionado en sentido propio (fraccionamiento del pago). Véase *El pago fraccionado de los tributos*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, págs. 34-39.

los llamados «pagos a cuenta». En consecuencia, los pagos fraccionados constituyen una especie dentro del género de los pagos a cuenta. Sobre esta base, desde el punto de vista conceptual, CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han definido los pagos fraccionados como aquella modalidad de los pagos a cuenta consistentes en la obligación impuesta a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas de autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de anticipo a cuenta del IRPF, la cantidad resultante de la aplicación del importe que se fije reglamentariamente (5).

La característica principal que permite diferenciar los pagos fraccionados de las retenciones y de los ingresos a cuenta es su ámbito subjetivo. Así, mientras que las retenciones y los ingresos a cuenta inciden sobre quién ha de efectuar el ingreso y sobre el contribuyente por cuya cuenta es realizado, en los pagos fraccionados el contribuyente que realiza actividades económicas es el destinatario de la obligación (6). También se debe resaltar de la definición que los pagos fraccionados, como pagos a cuenta que son, integran obligaciones cuya satisfacción determina un anticipo del ingreso del impuesto –IRPF, en este caso–. Esta naturaleza es acorde con lo expresado en el artículo 37.1 LGT cuando considera obligado a realizar pagos a cuenta al contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de realizar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal antes de que ésta resulte exigible (7).

Pues bien, las actividades sujetas al régimen de determinación objetiva del IRPF tienen una regulación particular en lo que se refiere a los pagos fraccionados. Trimestralmente el contribuyente que ejerce actividades económicas y se ha acogido a al régimen de determinación objetiva debe declarar e ingresar el importe del pago fraccionado a la Hacienda Pública.

Los porcentajes de los pagos fraccionados para los contribuyentes en régimen de determinación objetiva son más reducidos que los previstos para los contribuyentes acogidos al régimen de determinación directa. Así, los contribuyentes que determinen sus rendimientos en régimen de determinación directa, sea normal o simplificada, tienen que aplicar un porcentaje del 20 por 100 en concepto de pago fraccionado. Sin embargo, para las actividades económicas –distintas de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales– acogidas al régimen de determinación objetiva el porcentaje del pago fraccionado se fija en el 4 por 100, salvo si se dispone únicamente de una persona asalariada en cuyo caso el porcentaje es del 3 por 100 o si no se dispone de personal asalariado donde el porcentaje es del 2 por 100 (8). Estos porcentajes hay que entenderlos referidos a los

---

(5) *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Elcano, Aranzadi, 1999, pág. 414. Esta definición es acorde con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la LIRPF de 2006 que establece que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(6) *Ibidem*, págs. 6 y 7.

(7) Sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, puede consultarse CAZORLA PRIETO, L. M. y PEÑA ALONSO, J. L.: *El Impuesto...*, ob. cit., págs. 374 y 375.

(8) Esta regulación jurídica no ha sido del todo constante desde la vigencia del régimen de determinación objetiva por signos, índices o módulos en nuestro IRPF. Así, por ejemplo, en las primeras Ordenes ministeriales que desarrollaron el régimen se estableció que cuando se trataba de actividades cuyo titular fuese una persona física y no se dispusiera de personal asalariado, los datos-base para el cálculo del pago fraccionado había que dividirlos por dos. HUGUET TORREMADÉ, J. M.: *Todo sobre la tributación estatal de las pequeñas empresas: estimación objetiva, IVA, retenciones y pagos fraccionados*, 4ª ed., ob. cit., pág. 500 y HUGUET TORREMADÉ, J. M.: *Todo sobre la tributación estatal de las pequeñas empresas: estimación objetiva, IVA, retenciones y pagos fraccionados*, 5ª ed., Barcelona, Praxis, 1995, pág. 550.

rendimientos netos resultantes de la aplicación del régimen de determinación objetiva atendiendo a los datos-base del primer día del año (9).

Los datos-base se refieren al número de unidades de módulo en el primer día del año natural o, en su caso, en el primer día de inicio de la actividad. Conforme a ello, GARCÍA-FRESNEDA GEA ha precisado que aunque la norma ministerial habla de datos-base, sería más apropiado hablar de «módulos iniciales» (10). Una denominación similar podría servir a una más fácil comprensión del contenido y significado de los aludidos normativamente como datos-base. Dejando aparte la cuestión terminológica, a partir de los mismos se puede llegar a un rendimiento previo estimado de la actividad y la aplicación del porcentaje establecido en la normativa del IRPF constituirá el importe mínimo del pago fraccionado para cada uno de los cuatro trimestres del año de que se trate. Las Órdenes ministeriales que han desarrollado el régimen de determinación objetiva son las que concretan esta cuestión. En este sentido, destacan las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup>) Cuando algún dato-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el que hubiese correspondido en el año anterior.
- 2.<sup>a</sup>) Si en el año anterior no se ejerció la actividad, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente serán los correspondientes a los datos-base referidos al día en que se inicie.
- 3.<sup>a</sup>) En el supuesto de que los datos-base de cada signo o módulo no fuesen un número entero, se expresarán con dos cifras decimales.
- 4.<sup>a</sup>) Para determinar el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado, el importe de las amortizaciones se obtendrá aplicando el coeficiente lineal máximo que corresponde a cada uno de los bienes amortizables existentes en la fecha de cómputo de los datos-base.
- 5.<sup>a</sup>) Cuando no pueda determinarse ningún dato-base conforme a todas las reglas mencionadas, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre (11).
- 6.<sup>a</sup>) Una regulación particular merecen las actividades de temporada conceptuadas como las que habitualmente sólo se desarrollan durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año. Se siguen las normas vistas pero, a efectos del pago fraccionado, deben tomarse el número de unidades de cada módulo que hubiesen correspondido en el año anterior. Además, el rendimiento diario resultará de dividir el anual por el número de días de ejercicio de la actividad en el año anterior. Finalmente, el ingreso a realizar por cada trimestre natural resulta de multiplicar el número de días naturales en que se desarrolla la actividad durante dicho trimestre por el rendimiento diario y por el porcentaje correspondiente.

---

(9) FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2007, págs. 148 y 149. Todos los porcentajes se reducen a la mitad para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (artículo 68.4 de la LIRPF de 2006).

(10) Véase la nota a pie de página número 25 de su trabajo «La estimación objetiva por módulos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF», *Impuestos*, Tomo I, 1995, p. 1467.

(11) Véase el Anexo I de la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

El porcentaje del 2 por 100 que, de modo excepcional, se refiere a las actividades económicas susceptibles de acogerse al régimen de determinación objetiva en las que no se dispone de personal asalariado es, asimismo, el establecido para todas las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, con independencia del régimen de determinación de la base imponible. No obstante, debemos considerar que para las actividades agrícolas, ganaderas o forestales en régimen de determinación objetiva el porcentaje del 2 por 100 se refiere al volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. Además, con relación a las actividades agrícolas o ganaderas se han de deducir, en su caso, las retenciones y los ingresos a cuenta que se hubiesen efectuado durante el trimestre. En cuanto a la forma y plazos en que se deben efectuar los pagos fraccionados para estas actividades coinciden con los previstos para las demás actividades económicas susceptibles de acogerse al régimen de determinación objetiva.

Una consecuencia importante del sistema establecido es que los pagos fraccionados que correspondan a los diferentes trimestres del año natural serán coincidentes, a menos que la actividad económica no fuese desarrollada durante todo el trimestre natural.

Por lo que se refiere a la instrumentación procedimental de estas obligaciones tributarias, conviene tener presente, además de la normativa reguladora del IRPF, la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo de 2007 (12), por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del IRPF correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del IVA, determina el lugar y forma de presentación de los mismos y modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre de 2006. Esta Orden ministerial se ha modificado por la Orden EHA/1796/2008, de 19 de junio, que aprueba nuevos modelos 130 y 131 y dispensa de aportar fotocopia del documento acreditativo del NIF cuando la presentación de las declaraciones formuladas en los modelos 130, 131 y 310 se realiza personalmente en las oficinas de la AEAT (13).

Desde la óptica de la aplicación del tributo, los órganos de gestión tributaria en aplicación de los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada pueden llevar a cabo la liquidación provisional correspondiente. El plazo para efectuar la liquidación provisional, cuando de la declaración presentada por el contribuyente resulta a devolver una determinada cantidad, es de seis meses contados a partir del término del plazo voluntario para la presentación de la correspondiente declaración. Es decir, conforme a la regulación actual, hasta el 31 de diciembre del año de que se trate. Si transcurrido el plazo de seis meses no se ha procedido a la devolución, la Administración tributaria debe abonar el interés de demora calculado desde el día siguiente a dicho plazo hasta la fecha en que se ordena el pago. No hace falta una reclamación expresa del contribuyente en este sentido. Esta normativa debe ser valorada positivamente por los efectos tan perjudiciales que se podrían derivar para el contribuyente a espera de que se procediese a efectuar la devolución de oficio (14). De todos modos, y pese a la comprobación formal que pueda llevarse a cabo, conviene considerar la posibilidad de que se lleve a cabo una comprobación más extensa por parte de los órganos de inspección tributaria (15).

---

(12) RCL 2007\581. Recientemente modificada por la Orden EHA/580/2009, de 5 de marzo (RCL 2009/533).

(13) BOE de 24 de junio de 2008. RCL 2008\1239.

(14) Véanse los artículos 103 de la LIRPF de 2006 y 26.6 de la LGT.

(15) CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005*, 4ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, pág. 238.

Valoramos positivamente el establecimiento de un sistema de pagos fraccionados para las actividades económicas en régimen de determinación objetiva. Especialmente, la configuración de esta normativa resulta interesante por la disposición de información relativa a la actividad económica de que se trate. En este sentido hay que recordar que la normativa de desarrollo exige que los contribuyentes presenten declaración-liquidación en la forma y plazos previstos (16), aunque no resulte cuota a ingresar. El sistema de pagos fraccionados es acorde con la tónica de simplicidad a que se vinculan los regímenes de determinación objetiva. Más todavía con relación a las actividades agrícolas y ganaderas, donde la propia naturaleza de las actividades, ha llevado a establecer un único porcentaje en concepto de pago fraccionado con independencia del régimen de determinación por el que se decante el contribuyente. El apoyo al control tributario de las actividades realizadas por las pymes acogidas a un régimen de determinación objetiva ampara el establecimiento de un sistema de pagos fraccionados como el configurado en nuestro IRPF. En este ámbito, debemos matizar que la simplicidad no debe ser enemiga ni debe ir en contra del control. Por lo demás, los pagos fraccionados, más allá de la finalidad recaudatoria, sirve a los intereses de los obligados tributarios por cuanto evita posibles problemas de liquidez al contribuyente a la hora de satisfacer la deuda tributaria y aproxima al momento de percepción de los rendimientos de actividades económicas el momento del pago del tributo (17). En todo caso, el carácter claramente reducido de los pagos fraccionados para los contribuyentes en régimen de determinación objetiva se vincula claramente, además de al carácter aproximativo de los datos que se fundan (18), a una finalidad de disposición de información y control de las actividades. De ahí que se hayan establecido porcentajes tan bajos. Esta finalidad se acentúa todavía más desde la perspectiva de ciertas retenciones o ingresos a cuenta previstos con relación a algunos contribuyentes acogidos al régimen de determinación objetiva, lo cual merece algún comentario crítico, que desarrollaremos a continuación.

## **2.2. Los pagos a cuenta como medios de control. Especial referencia a la nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100**

### *2.2.1 Antecedentes de la medida: Las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales*

Desde el punto de vista de la evolución normativa y el nacimiento de las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas y ganaderas el establecimiento de esta retención para tales actividades encuentra su origen en el Real Decreto 214/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre de 1991, en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados (19). En particular, después de la LIRPF de 1991, en un principio, recordamos que, se había excluido de la tributación a través de la determinación directa simplificada y de la determinación objetiva por signos, índices o módulos a las actividades agrícolas y ga-

---

(16) Actualmente los pagos fraccionados deben efectuarse en los plazos siguientes: a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre; b) El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

(17) LUCHENA MOZO, G. M.: *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuenca, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1997, págs. 45 y 66.

(18) Recordemos que el pago fraccionado constituye un porcentaje del rendimiento previo estimado de la actividad según los datos-base.

(19) RCL 1994\3455.

naderas, lo que suponía que sólo podían tributar por la modalidad de coeficientes de la denominada estimación objetiva, que integraba una complejidad y obligaciones formales considerables. El Real Decreto contribuyó, o pretendió contribuir (20), a la eliminación de tal complejidad; ahora bien, en la medida en que se debía atender al principio de capacidad económica también se consideraba que ese objetivo de alcanzar una menor complejidad debía conciliarse de manera adecuada con la posibilidad de contar con elementos de control suficientes (21). De ahí el establecimiento de la retención sobre la que dejamos aparte las críticas tradicionales en torno a su configuración a través de la vía reglamentaria (22). Con posterioridad, para 1995 tendría lugar la extensión del régimen de determinación objetiva para las actividades agrícolas y ganaderas (23).

Actualmente, para las actividades agrícolas, ganaderas o forestales la LIRPF de 2006 ha previsto los siguientes porcentajes de retención o ingreso a cuenta:

- El 2 por 100 en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por 100 [artículo 101.5.b) LIRPF de 2006]. En este ámbito el desarrollo reglamentario ha aclarado que debemos entender por actividades agrícolas y ganaderas aquéllas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura –se considera como tales aquéllas que exijan darse de alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del IAE–. Además se incluyen expresamente dentro de tales actividades, aclarando cualquier duda interpretativa al respecto: la ganadería independiente, la prestación que realicen los agricultores o ganaderos de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera a través de los medios que utilizan ordinariamente en sus explotaciones y, finalmente, los servicios de cría, guarda y engorde de ganado (artículo 95.4 RIRPF). Con relación a estas últimas, es importante tener en cuenta que los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad económica incluida en el ámbito del régimen de determinación objetiva delimitado en la Orden ministerial vigente.
- El 2 por 100 en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales. En lo que concierne a tales actividades, el RIRPF ha sometido a retención o ingreso a cuenta sus rentas a partir del 1 de enero de 2000, coincidiendo con la fecha en la que aquéllas entraron dentro del ámbito del régimen de determinación objetiva (24).

Como es sabido, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales pueden acogerse al régimen de determinación objetiva normativamente establecido. Por ello, para estas ac-

(20) LUCHENA MOZO puso de manifiesto que a pesar de la menor complejidad en la mayoría de los casos, no lo es para todos, puesto que, en las prestaciones que tienen lugar entre agricultores y ganaderos, el que abona la prestación se ve obligado a retener pero a su vez también se podrá ver sometido a retención en la medida en que sean abonadas rentas propias de su explotación, de modo que se establecía un complicado sistema de relaciones de retención de cuya operatividad práctica se dudaba. Vid. *Retenciones...*, ob. cit., pág. 66.

(21) Véase la exposición de motivos del Real Decreto 214/1994, de 16 de diciembre.

(22) Sobre esta materia, véase RUIZ HIDALGO, C. y MULEIRO PARADA, L. M.: «As retencions establidas no Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas para os rendimentos procedentes de actividades agrícolas e gandeiras», *Revista Cooperativismo e economía social*, n° 25, 2003, págs. 301 y 302.

(23) Véase la Orden del Ministerio de Economía de Hacienda de 30 de noviembre de 1994 (RCL 1994\3308).

(24) CUATRECASAS-GIL PÉREZ, A., TERRASA MONASTERIO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. (Dir.): *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Pamplona, Aranzadi, 2000, pág. 1664.

tividades, con independencia del régimen de determinación por el que haya optado el contribuyente, deberán aplicarse tales retenciones o ingresos a cuenta. La base de la retención viene integrada por el total de los ingresos, en los que también debemos incluir la compensación a tanto alzado del Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) del IVA (25). Este criterio ha sido defendido por nuestra doctrina administrativa, puesto que tal compensación se incluye dentro de los ingresos íntegros de la actividad en la medida en que supone un mayor ingreso de la misma y, teniendo en cuenta que, no la podemos calificar ni como indemnización ni como subvención (26). Para los supuestos en que la retribución no es dineraria, sino en especie, el pagador de los rendimientos empresariales debe efectuar un ingreso a cuenta del porcentaje correspondiente (2 ó 1%, según los casos) tomando como base el valor de mercado de la retribución satisfecha (27).

Al igual que hemos visto con relación a los pagos fraccionados, la retención o ingreso a cuenta establecidos para las actividades agrícolas y ganaderas pueden contribuir a un mayor control y disposición de información por parte de los sujetos acogidos al régimen de determinación objetiva. De hecho, observamos como estas retenciones encuentran un origen vinculado al control de las actividades. Sin embargo, como veremos seguidamente el establecimiento de pagos a cuenta con una finalidad meramente controladora, entendemos, puede ser criticada a partir de la propia naturaleza de la institución de los pagos a cuenta.

### 2.2.2. *La nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100: Su configuración jurídica*

La LIRPF y la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (LPFF) han previsto una nueva retención estrechamente vinculada al control tributario y los regímenes de determinación objetiva. La LIRPF ha acogido una retención del 1 por 100 para los empresarios en régimen de determinación objetiva en las condiciones establecidas vía reglamentaria [artículo 101.5.d)] (28). El desarrollo reglamentario se llevó a cabo a través del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre (29) y, en la actualidad, se encuentra previsto en el actual artículo 95.6 RIRPF.

La retención se debe practicar a rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación objetiva (30). En concreto las actividades para las que se ha previsto la práctica de la retención son:

(25) Véase el artículo 130 LIVA y el artículo 49 RIVA.

(26) Véase la Resolución de la DGT núm. 345/2001, de 19 de febrero.

(27) A estos efectos, conviene tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 de la LIRPF de 2006 con relación a la valoración de las rentas en especie.

(28) Se trató de responder con ella al fraude vinculado a las facturas falsas. Véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», *Temas Tributarios de Actualidad*, nos 22-24, Informe nº 22, julio-agosto 2007, págs. 13-21.

(29) Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del IRPF, aprobado por RD 1775/2004, de 30 de julio; el RD 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia; el Reglamento del IS, aprobado por el RD 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del IRNR, aprobado por el RD 1776/2004, de 30 de julio (*RCL* 2006\1576).

(30) También si los satisface una comunidad de propietarios, ya que el artículo 76.1.a) RIRPF incluye entre los obligados a retener o a ingresar a cuenta del IRPF a las comunidades de propietarios. Véase al respecto la Resolución de la DGT núm. 2646/2007, de 10 diciembre (*JUR* 2008\28296).



- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
- Industria del mueble de madera.
- Impresión de textos o imágenes.
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- Carpintería y cerrajería.
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
- Transporte de mercancías por carretera.
- Y servicios de mudanzas (31).

En resumidas cuentas, podemos decir que el control que ha perseguido la Administración tributaria con el establecimiento de una retención y el control de los pequeños y empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva se ha centrado, especialmente, en dos sectores: los pequeños transportistas y los albañiles. Es decir se ha tratado que la retención no se refiera a la totalidad de actividades a las que resulta de posible aplicación el régimen de determinación objetiva, sino únicamente a aquellas actividades en las que con mayor frecuencia se desarrollan actividades entre empresa-

---

(31) Se trata de alguna de las incluidas, dentro de la Sección Primera de las Tarifas del IAE, en las divisiones 3 y 4 (carpintería metálica y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas de vestir...), 5 (actividades vinculadas con la construcción) y 7, en lo relativo al transporte de mercancías, excluyendo el de pasajeros (ya sea colectivo o en autotaxis). Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

rios (32). Esencialmente, ciertas actividades de fabricación, construcción o transporte de mercancías.

Para que se aplique la retención del 1 por 100 insistimos en que es necesario que estas entidades determinen su rendimiento neto a través del régimen de determinación objetiva. Ello supone una remisión normativa de la norma reglamentaria (el RIRPF) y a la Orden Ministerial en la que se regulan los signos, índices o módulos para el periodo correspondiente. Todas estas actividades previstas en el RIRPF se comprenden entre las actividades para las que actualmente se encuentra previsto el régimen de determinación objetiva. Por este motivo no se plantea problema alguno de descoordinación entre ambas normas. De todos modos resulta algo curioso que las actividades para las que se debe aplicar la retención se precisen en una norma reglamentaria y las actividades económicas a las que resulta de aplicación el régimen de determinación objetiva se encuentran en una Orden Ministerial. La técnica legislativa utilizada para la regulación de la retención, entendemos, es correcta en atención a la reserva de ley, lo que nos parece más criticable es la delimitación del ámbito objetivo del régimen en una Orden. Por lo demás, la retención debe aplicarse sobre los ingresos íntegros satisfechos.

La única excepción a la obligación de practicar la retención se ha previsto para los supuestos en los que el perceptor comunica al pagador que determina su rendimiento en régimen de determinación directa para concretar el rendimiento neto procedente de su actividad económica (ya sea en su modalidad normal o simplificada). En este ámbito nuestra doctrina administrativa ha reconocido que una vez recibida la comunicación, el pagador de los rendimientos no quedaría obligado a retener, quedando exonerado de la responsabilidad tributaria que en materia de retenciones tienen los sujetos retenedores (33). Aquí conviene destacar que no es necesario que se acompañe a la comunicación una copia de la renuncia al régimen de determinación objetiva, pero si esta última se ejercita con ocasión del primer pago fraccionado trimestral o de la primera declaración trimestral de IVA, sólo se evita la retención a partir del momento en que se presenten el pago fraccionado o la declaración trimestral. En cualquier caso, de no llevarse a cabo la comunicación pertinente puede incurrirse en la comisión de una infracción tributaria (34).

Nos encontramos ante una dificultad interpretativa puesto que la normativa reglamentaria hace una remisión normativa a la LIRPF y ésta a la LGT, dando por sentado que la conducta integra una infracción tributaria y, por ello, sancionable conforme a las normas previstas en la LGT. Ahora bien, si acudimos a la normativa contenida en la LGT es prácticamente imposible integrar la conducta de falta de comunicación del per-

---

(32) Véase la Orden EHA/30/2007, de 6 de enero, que aprueba los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos de trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta (*RCL 2007\107*). Esta Orden ha sido modificada por la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueban el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas, los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador, se determinan el lugar y la forma de presentación del mismo, y se modifica la Orden EHA/30/2007, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta (*RCL 2007\1887*).

(33) Véase la Resolución de la DGT núm. 342/2007, de 22 de febrero (*JUR 2007\108865*).

(34) Artículo 95.6.3º-5º RIRPF.

ceptor que determina su rendimiento en régimen de determinación directa. El único tipo infractor que, *a priori*, podría servir a la hora de tipificar la conducta sería la prevista en el artículo 205 LGT, donde se tipifica la infracción consistente en incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. No obstante, no podemos integrar en este tipo infractor la falta de comunicación del perceptor en régimen de determinación directa. El motivo es que el artículo 205 tipifica, en su primer apartado, la conducta consistente en no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes. Pero es que la situación es justamente la contraria cuando el perceptor no comunica al pagador que se aplica el régimen de determinación directa, esto es los ingresos a cuenta o retenciones derivados de la falta de comunicación serían superiores a los que procederían de llevarse a cabo la comunicación. Ello porque los rendimientos procedentes de actividades económicas acogidas al régimen de determinación directa no están sujetas a ninguna retención, a diferencia de lo que se ha establecido para el listado de actividades económicas acogidas al régimen de determinación objetiva con respecto a las cuales se ha establecido la nueva retención del 1 por 100.

Por ello, no ha quedado muy claro cuál es la infracción y sanción que se podría aplicar para estos supuestos, por lo que esperamos que en los próximos tiempos nuestros tribunales o doctrina administrativa clarifiquen esta temática. A estos efectos la DGT, aunque ha sido consultada al respecto, no ha contestado directamente sobre este particular en una omisión que, además, de no aportar respuesta a la consulta del solicitante, hubiese podido aclarar la interpretación que debemos dar al mencionado artículo. En particular, en su Resolución núm. 342/2007, de 22 de febrero (35), el Centro Directivo únicamente sostiene que una vez recibida esta comunicación, el pagador de los rendimientos no estaría obligado a retener, quedando exonerado de la responsabilidad tributaria que en materia de retenciones tienen los sujetos retenedores. Ello a pesar de que el consultante planteó la correspondiente cuestión sobre la responsabilidad que podría tener si, una vez que la retención entre en vigor, el transportista no le comunica que se encuentra acogido al método de estimación objetiva. En consecuencia, seguimos a espera de que se aclare este particular.

Desde el punto de vista práctico, incluso podría llegarse a cuestionar si existe responsabilidad alguna para estos supuestos de falta de comunicación. A partir de la norma parece estar claro que sí, sin embargo también es cierto que la AEAT ha puesto a disposición de los contribuyentes una aplicación en la que pueden conocer (36), a partir de su NIF y primer apellido, si el autónomo que emite la factura está en módulos y, por lo tanto, debe aplicársele o no la retención del 1 por 100. A nuestro modo de ver, está claro que la conducta es igualmente sancionable, se trata de una aplicación para ayudar a los obligados tributarios pero ello no evita la posible imposición de sanciones. En todo caso, hay que tener en cuenta que la aplicación informática no permite obtener los resultados de las consultas y, de todos modos, es posible que exista algún error. Se trata de una información que facilita la Administración pero nada más allá de ello, por lo que consideramos que, a partir de la obligación reglamentaria, la conducta podría calificarse como infracción tributaria y sancionarse, a pesar de que debería aclararse cuál es el tipo infractor o, en caso de que no exista, como así parece, convendría establecer uno al respecto.

---

(35) JUR 2007\108865.

(36) Esta aplicación informática se encuentra disponible en la dirección URL: <https://www5.aeat.es/es13/s/buncbunc007n?w=>.

Por lo demás, para los supuestos en que la retribución no es dineraria, sino en especie, el pagador de los rendimientos empresariales debe efectuar un ingreso a cuenta del 1 por 100 tomando como base el valor de mercado de la retribución satisfecha (37). Para el caso del ingreso a cuenta, en principio habría que tener en cuenta que el artículo 43.2 de la LIRPF de 2006 dispone que a ese valor de mercado hay que adicionar, con carácter general, el ingreso a cuenta realizado, salvo que su importe se hubiera repercutido al perceptor de la renta. Con carácter general ese ingreso a cuenta (del 1%) viene gravado, puede decirse que como ingreso complementario, por la tarifa del impuesto excepto para los supuestos de repercusión; sin embargo, esta norma no tiene relevancia alguna para el empresario en módulos. Ello, precisamente, porque determina su rendimiento a través de un régimen de determinación objetiva y no por un régimen de determinación directa.

En cualquier caso, las complicaciones que la nueva retención puede plantear para los empresarios que deban practicarla pueden ser importantes. Ello debido a que debemos recordar que los contribuyentes a que se refieren van a ser normalmente pequeños empresarios. Desde el punto de vista de la aplicación de la retención, el empresario-cliente que compra o paga un servicio que le presta otro empresario tiene que ingresar en Hacienda el 1 por 100 de la cantidad que ha satisfecho. El empresario que cobra por la venta que realiza o el servicio prestado debe descontar el 1 por 100 del precio prestado para, posteriormente, reclamarlo a la Administración tributaria. El cliente-empresario debe pedir o, en todo caso, recibir una comunicación de quienes le prestan los servicios en la que se especifiquen ciertas informaciones básicas como el epígrafe del IAE al que pertenece su actividad, así como su acogimiento al régimen de determinación directa en cualquiera de sus actividades (38). Desde el punto de vista procedimental, la retención debe presentarse en el modelo correspondiente dentro del epígrafe que, con carácter general, se refiere a las actividades económicas (39). Además, cuando finaliza el año el empresario en régimen de determinación objetiva tiene que presentar la correspondiente declaración informativa en la que se incluirán todos los pagos sobre los que se ha aplicado la retención (40). El formulario que debe presentar el contribuyente permite a la

---

(37) Téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 LIRPF de 2006.

(38) Véase el artículo 95.6.3º RIRPF.

(39) Conviene recordar que para estas retenciones la Orden EHA/30/2007, de 6 de enero, ha aprobado los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos de trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta (*RCL 2007\107*). Es el modelo 110 el que el contribuyente debe utilizar para las retenciones del IRPF correspondientes a actividades económicas (véase el artículo 1 de la Orden EHA/30/2007).

(40) En este sentido conviene tener en cuenta la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueban el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas, los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador, se determinan el lugar y la forma de presentación del mismo, y se modifica la Orden EHA/30/2007, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. Esta Orden ha derogado la anterior Orden HAC/2116/2003, de 22 de julio, por la que se aprueba el modelo para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet y se modifican las normas de presentación de determinados modelos de declaración anual (*RCL 2003\1931*).

Administración cruzar los datos con los que constan en la declaración del IRPF que presenta el contribuyente acogido al régimen de determinación objetiva, posibilitando así, al menos desde el punto de vista teórico, un cierto control de las actividades. Observamos luego que, más allá de las críticas que puede plantear el sistema desde la perspectiva de su posible eficacia práctica, los costes indirectos que su aplicación implica son considerables. En cualquier caso, parece que la introducción de las nuevas tecnologías en este ámbito debería facilitar las cosas a los empresarios en régimen de determinación objetiva en un futuro próximo.

Finalmente, conviene no perder de vista algunas normas generales de cara a la correcta aplicación de la retención o ingreso a cuenta. En este sentido, el importe de las retenciones se deducirá de la cantidad de pago fraccionado que corresponda al mismo trimestre. Sin embargo, cuando el importe de las retenciones soportadas en el trimestre sea superior a la cantidad resultante del pago fraccionado, el perceptor puede deducir la diferencia en cualquiera de los pagos fraccionados siguientes, eso sí, dentro del período impositivo correspondiente (41). Por lo que se refiere a la entrada en vigor de esta retención, la misma entró en vigor el 21 de abril del año 2007 y ello a partir de una remisión normativa de la Disposición Transitoria Sexta del RIRPF al apartado 1 de la Disposición Transitoria segunda del Real Decreto por el que se aprueba el IRPF (no del RIRPF). Así, como es coherente, surtió efectos una vez finalizado el plazo para la renuncia o revocación de la renuncia al régimen de determinación objetiva que, excepcionalmente, para el 2007 se permitió que se llevase a cabo hasta el 20 de abril. Nos encontramos ante una técnica legislativa que resulta algo criticable y en la que, tal vez, lo más sencillo hubiese sido referirse a la fecha de entrada en vigor de la retención sin más, evitando incluso alguna Consulta tributaria que se formuló a la Administración para aclarar este particular y (42), en definitiva, evitando remisiones normativas innecesarias que pueden llevar a algún equívoco en la lectura y aplicación de la normativa.

### 2.2.3. Consideraciones críticas

La regulación del IRPF tiene su origen en la LPFF y el Plan de Prevención del Fraude que aprobó el Gobierno durante el año 2005. Es a partir de esa regulación de la retención prevista en la D.A. 2ª de la LPFF desde donde consideramos es posible hacer múltiples comentarios con relación a la retención, para continuar con ciertas consideraciones con relación al régimen establecido.

En primer lugar, es criticable de la técnica legislativa seguida en la LPFF en la medida en que se contienen en una Disposición Adicional aunque se formulan más bien como un programa de acción normativa de cara al futuro. Aunque esta objeción parece salvarse a partir de la Resolución de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, de 28 de julio de 2005 (43), que permite a las Disposiciones Adicionales incluir preceptos residuales que no tengan acomodo en otra parte de la norma, ya sea por su naturaleza o ya sea por su contenido. Ya durante la tramitación parlamentaria GARCÍA NOVOA sostuvo que únicamente a partir de ese criticable carácter residual de los preceptos incluidos en la D.A. se puede entender el contenido de las normas incluidas, por aquel entonces,

---

(41) Véase el art. 110.3 RIRPF.

(42) Véase la Consulta de la DGT núm. 342/2007, de 22 de febrero (*JUR* 2007\108865).

(43) Resolución de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, de 28 de julio de 2005, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa. Publicada en el BOE de 29 de julio de 2005 (*RCL* 2005\1586).

en la D.A. del Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, entre ellas la retención a la que ahora hacemos alusión (44).

Pero desde la perspectiva que resulta más criticable la previsión de esta retención es desde la óptica de su posible efectividad. En esta línea, se ha apuntado que el establecimiento de la retención como se acogió en la LPFF y la LIRPF de 2006, no tendrá el efecto esperado, sino que son previsibles respuestas tendentes a evitar que por este sistema de control de ingresos, determinadas empresas se vean expulsadas fuera del ámbito de la determinación objetiva. A juicio de CAYÓN GALIARDO, podrían haberse aplicado medidas de otra naturaleza que no tuviesen el efecto de crear nuevas obligaciones a cargo de terceros que ya están obligados a declarar sus operaciones con terceros, entre las que se incluyen las ahora sujetas a retención (45). La finalidad de la retención es, o pretende ser, el control de ciertas operaciones realizadas por los contribuyentes que se han acogido al régimen de determinación objetiva, de modo que no se emitan facturas falsas. No obstante, el porcentaje de la retención es muy reducido (finalmente, del 1% (46)) por lo que los contribuyentes que acudan a medios fraudulentos —léase facturas falsas— podrán seguir haciéndolo sin demasiados problemas (47). Incluso la propia finalidad de la retención es contradictoria, en sí misma, con la propia naturaleza de la retención, ya que la misma es una obligación tributaria y, como tal, no puede configurarse con una finalidad que sea exclusivamente de control. Antes al contrario, como cualquier obligación tributaria a cuenta debe estar orientada a facilitar el ingreso de los fondos públicos. En este sentido, se puede sostener que las obligaciones tributarias que se crean exclusivamente fundamentadas en finalidades de control no se ajustan plenamente a las exigencias constitucionales (48).

La retención, en cierto modo, significa el traslado de las competencias de la Administración tributaria a los obligados, cuando esta Administración dispone de medios suficientes para desarrollar su cometido (49). El tipo de la retención es muy bajo en cuanto mecanismo para desincentivar la emisión de las facturas falsas o de favor. En el caso de facturas de pequeño importe la retención se convierte en una simple obligación de información, por lo que es perfectamente asumible el riesgo de no retener. En las facturas de un importe elevado, hay que considerar que normalmente la información ya se obtiene a partir del modelo 347 (operaciones con terceros) que declara el cliente del contribuyente

(44) «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *QF*, n° 10, 2006, pág. 26.

(45) «El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *RTT*, n° 72, 2006, pág. 14.

(46) En este sentido, conviene recordar que el proyecto había previsto inicialmente una retención del 3% que fue reducida, finalmente, al 1 por 100. La reducción fue fruto de una enmienda, aprobada en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, recogiendo una de las demandas de Convergència i Unió y una de sus principales críticas a la Ley de Prevención, en la medida en que consideraba excesiva la retención del 3 por 100. Se habló de enmienda transaccional, puesto que el Grupo Catalán proponía una retención del 0,5 por 100. Enmiendas de signo claramente contrario habían propuesto el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Mixto al postular una retención del 15 por 100. Véase BOCG, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

(47) Como indica GARCÍA NOVOA, la retención no parece útil, «sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 3 por 100 parece enteramente asumible» («El Proyecto de Ley...», *ob. cit.*, pág. 27).

(48) *Ibidem*, pág. 26.

(49) En esta línea puede verse la enmienda n° 102 al Proyecto presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió). Véase BOCG, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

en determinación objetiva. Con la retención, el cliente «receptor» podrá seguir «comprando» la facturación de favor, deduciéndolas tanto en el IVA como en el IS, permitiéndole ahorrar fiscalmente. Al mismo tiempo, el contribuyente en determinación objetiva podrá deducir la retención soportada que ya habrá ajustado en el «precio» que cobre por las facturas de favor (50). Además, se puede ir más allá en esta crítica ya que, como ha señalado FALCÓN Y TELLA, la medida orientada a evitar la remisión de facturas falsas es cuestionable en la medida en que habrá que probar la falsedad de la factura para negar su deducción. En esta línea, el profesor apunta que, por este motivo, tal vez hubiera sido preferible la posibilidad de exigir un gravamen adicional a un tipo reducido o al tipo medio del empresario (sin sanciones), para aquellos casos en los que el beneficio obtenido efectivamente en régimen de determinación objetiva supera en determinado porcentaje el beneficio medio obtenido en cada actividad (51).

A partir de todo ello, consideramos que la retención prevista en la LPFF y la LIRPF dista de ser un instrumento útil a la finalidad de control de conductas fraudulentas vinculadas al acogimiento a regímenes de determinación objetiva. Sin embargo, reconocemos que las opciones, en este ámbito, son múltiples pudiendo pasar por un cruce de datos de la Administración a partir de una declaración de datos internos de la actividad empresarial con base en una declaración de los regímenes de determinación objetiva. Podría proponerse, como buena opción, la declaración de los datos esenciales de la actividad por parte de los obligados tributarios informando acerca de datos internos de la actividad que faciliten el cruce de datos por parte de la Administración tributaria. El régimen se convertiría, siquiera desde el punto de vista de su control, en un sistema *a forfait* al tener en cuenta datos vinculados de modo directo a la materia imponible. Sin embargo es cierto que ello, en cierto modo, aumentaría las obligaciones formales de los empresarios en régimen de determinación objetiva.

Así, convenimos con GARCÍA NOVOA cuando indica que la retención «...al no ser útil no será idónea, pero tampoco necesaria, porque no es la forma más moderada de intervenir: extiende una obligación a todos los sujetos en determinación objetiva a los efectos de disuadir la utilización de facturas falsas, cuando para ello ya existen otros mecanismos en el ordenamiento, entre ellos los sancionatorios...». Es importante considerar la vulneración del principio de proporcionalidad que se puede producir a partir del establecimiento de la retención, exclusivamente, como mecanismo de control de rentas (52). Otra postura alternativa para prevenir el fraude fiscal en el ámbito de los pequeños empresarios en determinación objetiva en IRPF y régimen simplificado en el IVA, dado que estamos en presencia de facturación que de forma mayoritaria se corresponde con mano de obra, sería establecer un tipo de retención similar al de los profesionales (53). En nuestra opinión seguiríamos ampliando las obligaciones formales en un régimen cuyo fundamento se vincula, de modo esencial, a la reducción o minoración, precisamente, de tales obligaciones. Además, sólo con una finalidad de control.

---

(50) Motivación similar fue aludida por el Grupo Parlamentario Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Parlamentario Mixto al formular sendas enmiendas –nos 38 y 76– al texto del articulado del Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Véase BOCG, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

(51) «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)», *QF*, nos 3-4, 2007, p. 10.

(52) «El Proyecto de Ley...», ob. cit., págs. 26 y 27.

(53) Una retención del 15% que propuso durante la tramitación parlamentaria el Grupo Parlamentario Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Parlamentario Mixto (enmiendas al Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal nos 38 y 76, respectivamente).

En conclusión, a nuestro modo de ver esta retención es criticable, puesto que difícilmente va a alcanzar el resultado de control que persigue. Otras opciones (una retención más elevada, la declaración de los datos más relevantes de la actividad...) podrían contribuir a ese control en mejor medida, aunque se incurriría en un incremento de obligaciones formales. Ello se enfrenta, en cierta medida, con la fundamentación de los regímenes de determinación objetiva. Lo razonable nos parece que es sopesar los fines que se persiguen y los costes indirectos derivados. En este ámbito incluso la previsión de un gravamen adicional comparativo podría presentar algunas dificultades para ciertas actividades a la hora del control tributario (54). La conciliación de fines y costes indirectos debe permitir el control de las actividades en régimen de determinación objetiva sin unas exigencias formales excesivas. Con carácter general, la nimiedad de una retención como la establecida no va a conseguir frenar conductas fraudulentas específicas en ciertos sectores, donde el coste fiscal del pago a cuenta podrá ser fácilmente asumido por los potenciales defraudadores. De todos modos, parece necesario combatir las tramas de facturas falsas, por lo que aunque en cierto modo amplíemos las obligaciones vinculadas al régimen, puede ser interesante considerar otras opciones como la posibilidad de acabar en la normativa con las excepciones a la obligación de emitir factura para el régimen de determinación objetiva del IRPF. Ello, como ha apuntado ALONSO GONZÁLEZ, «como medio de verificación de la realidad, del auténtico volumen de facturación y de la renta bruta ganada, aunque las diferencias entre éstas y la renta estimada sigan quedando liberadas de gravamen pues, a nuestro modo de ver, debe respetarse el incentivo que el régimen supone para el sujeto pasivo emprendedor» (55).

### 2.3. Los pagos a cuenta realizados por las entidades en régimen de atribución de rentas acogidas al régimen de determinación objetiva

Las entidades en régimen de atribución de rentas también pueden acceder a la aplicación del régimen de determinación objetiva. Más allá de ello, en los supuestos en que una entidad en régimen de atribución de rentas opte por acogerse al régimen de determinación objetiva habrá que llevar a cabo los pagos a cuenta que corresponda pero, en este sentido, debemos tener en cuenta una regulación particular. En este ámbito debemos atender a la normativa general de los pagos a cuenta que se complementa, en lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta, a partir del régimen especial previsto para las entidades en régimen de atribución de rentas (artículos 86 a 90 de la LIRPF de 2006).

Por lo que se refiere a los pagos fraccionados de las entidades en régimen de atribución de rentas acogidas al régimen de atribución de rentas tales pagos deben ser realizados por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad (párrafo 3º del artículo 99.7 de la LIRPF). En el mismo sentido, por lo que concierne, a las retenciones o ingresos a cuenta que se hayan de llevar a cabo, la retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe respetando la proporción en que se atribuyan las rentas (artículo 89.2 LIRPF de 2006) (56). Nos encontramos ante una especialidad relativa a los pagos a cuenta para los sujetos acogidos al régimen de determinación objetiva

(54) El profesor FALCÓN Y TELLA ha postulado esta opción como medida a considerar para conseguir la finalidad de evitar facturas falsas («Otras medidas para la prevención...», ob. cit., pág. 10). En todo caso, para ciertas actividades los beneficios «reales» de la actividad no siempre serán fáciles de identificar si se aplica un régimen de determinación objetiva.

(55) «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», ob. cit., págs. 17 y 18.

(56) BENGOCHEA SALA, J. M.: *IRPF-IVA. Módulos*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2005, págs. 449 y 450.



y, que no es más que, una derivación de la propia naturaleza de las entidades en régimen de atribución de rentas y el tratamiento fiscal que el IRPF ha previsto para tales entidades.

### 3. LAS OBLIGACIONES FORMALES

Uno de los fundamentos esenciales de los regímenes de determinación objetiva sostuvimos que es la minoración de los costes fiscales indirectos para los obligados tributarios. En el IRPF este fundamento se manifiesta, esencialmente, en una disminución de las obligaciones formales (57). La determinación de las obligaciones formales corresponde al desarrollo reglamentario. Así, como veremos, los contribuyentes vienen obligados a llevar los libros o registros establecidos reglamentariamente (58).

Dentro de las obligaciones formales, la regla general se concreta en el deber de conservar dos tipos de documentos: de una parte, las facturas que emite el contribuyente acogido al régimen de determinación objetiva y, de otra, los justificantes de los signos, índices o módulos. Cierra la disminución de las obligaciones formales la minoración de obligaciones registrales de los contribuyentes en régimen de determinación objetiva. A continuación, abordaremos cada uno de estos apartados de manera individualizada.

#### 3.1. Las facturas

Como norma general, el contribuyente que determina el rendimiento neto a partir del régimen de determinación objetiva debe conservar las facturas que emita. Se establece la obligación de conservarlas numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres. Paralelamente se deberán conservar las facturas o justificantes recibidos.

En cuanto a estas facturas, es importante tener presente que conforme al RD 1496/2003, de 28 de noviembre (59), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el RIVA, los contribuyentes por el IRPF que obtengan rendimientos de actividades económicas estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad, cuando determinen dichos rendimientos por el régimen de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del IVA. Además, también están obligados a expedir factura y copia de ésta los contribuyentes acogidos al régimen de determinación objetiva en el IRPF que determinen su rendimiento neto en función del volumen de ingresos (60). En consecuencia, entre todas las actividades para las que se ha

---

(57) Sobre la evolución de la concepción de las obligaciones formales en el Derecho Tributario español puede verse el trabajo de RUBIO GUERRERO, J. J.: «La imposición de deberes formales a los contribuyentes» en VV.AA.: *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: Taormina-2000, Madrid, IEF, 2002, págs. 143-156. Con relación a la modificación en la regulación de los libros registro obligatorios para el régimen de determinación objetiva realizada en el IRPF a partir del año 1998, véase CALERO GARCÍA, M. L.: «Las obligaciones contables y registrales de los empresarios y profesionales en IRPF», *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 8, 1998, págs. 45-47.

(58) Artículo 104.3 LIRPF de 2006.

(59) *RCL* 2003\2790.

(60) Artículo 26.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Sobre este particular, puede verse el cuadro gráfico realizado por BUNES DE IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. en su trabajo: «Novedades en el IVA y el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)», *CEF-RCT*, nº 252, 2004, pág. 139.

previsto el régimen de determinación objetiva la obligación de expedir factura únicamente se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que pueden acudir al régimen de determinación objetiva por ser, precisamente éstas, aquéllas para las que los rendimientos son determinados a partir del volumen de ingresos (61).

Resulta interesante la evolución normativa que ha afectado sustancialmente a la regulación de este particular, puesto que la anterior norma (62), pese a establecer un deber genérico de expedir y entregar factura también con relación a los empresarios o profesionales acogidos al régimen de determinación objetiva en el IRPF, excluía del deber específico de facturación las operaciones realizadas por sujetos pasivos del IRPF en el ejercicio de actividades que estuvieran en régimen de determinación objetiva. Ello con independencia de que los empresarios determinen su rendimiento neto en función del volumen de ingresos, para quienes la regulación actual establece el deber de expedir factura.

A efectos del IVA, y dada la coordinación que existe entre el régimen de determinación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, tampoco existe obligación de expedir factura para las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos (63). Esta regulación es coherente con la coordinación de ambos regímenes, por lo que carece de sentido una regulación diferente para ambos. En cualquier caso, dada la coordinación del régimen de determinación objetiva con los regímenes especiales del IVA como el REAGP, o el recargo de equivalencia, cualquier titular de una actividad económica que tribute en el régimen de determinación objetiva pero no determine su rendimiento neto en función del volumen de ingresos, tendrá que considerar otras medidas de simplificación que se han establecido con relación a otros regímenes especiales del IVA (64).

Hay que poner de manifiesto la posibilidad de que un mismo sujeto desarrolle dos o más actividades económicas acogidas al régimen de determinación objetiva, algunas de

---

(61) En este sentido, se ha sostenido que el Reglamento de Facturación no establece una excepción a la obligación de expedir factura para los empresarios que calculen sus rendimientos a través del régimen de determinación objetiva, sino únicamente la obligación de expedir factura en todo caso cuando, desarrollando actividades incluidas en el régimen especial, su rendimiento neto se determine en función del volumen de ingresos (*Dossier Práctico Francis Lefebvre: Facturación*, Madrid, Francis Lefebvre, 2005, pág. 85).

(62) Véase el artículo 2 del derogado RD 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar facturas de empresarios y profesionales (*RCL 1985\3059*).

(63) Artículo 3.1 apartado c) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En estas actividades se incluyen básicamente servicios relacionados con la ganadería, servicios accesorios realizados por agricultores y que están excluidos del REAGP, rendimientos obtenidos por los cedentes en ciertos supuestos de aparcería y ciertos procesos de transformación de productos naturales, ingresos por comisiones en la venta de loterías. En este último caso, sin embargo, el destinatario del producto o servicio va a ser un empresario o profesional, por lo que la expedición de factura será obligatoria (*ibidem*, p. 80).

(64) El Reglamento de Facturación exime de la obligación de expedir factura a los empresarios o profesionales para las operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que se aplica el régimen especial del recargo de equivalencia y las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades acogidas al régimen de la agricultura, ganadería o pesca –sin perjuicio de los recibos en que se documentan las compensaciones del REAGP–. En las actividades pesqueras hay que recordar, una vez más, a la actividad de producción del mejillón en batea que no determina su rendimiento en función del volumen de operaciones y, a la que, no afectará consecuentemente la obligación de emitir factura (*ibidem*, págs. 83).

las cuales determinen su rendimiento a partir del volumen de ingresos y otras que no tenga en cuenta esa magnitud. Para estos casos resulta imprescindible considerar la obligación de expedir factura operación por operación, ya que es posible que se haya de expedir factura para ciertas actividades pero no para otras (65).

Como límites esenciales en las obligaciones a la hora de expedir factura, con independencia de que se trate de empresarios acogidos a un régimen de determinación objetiva o no, hay que tener en cuenta algunos supuestos en los que en todo caso hay que emitir factura. En particular, el empresario, también si se ha acogido al régimen de determinación objetiva deberá expedir siempre factura y copia en otras operaciones entre las que podemos destacar:

- 1.º) Las referidas a supuestos especiales de facturación que exigen que se expida factura en todo caso. En este apartado podemos citar, a título de ejemplo, aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria. También se incluyen aquí aquéllas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.
- 2.º) En el supuesto de «autofacturas», que se deben expedir cuando se aplica la inversión del sujeto pasivo, a efectos del IVA (66).

La regulación de las obligaciones de facturación constituye un pilar fundamental en la configuración del régimen de determinación objetiva del IRPF. Como ha señalado el profesor FERREIRO, «... la obligación de registro y de conservación de facturas es de tal importancia para el control fiscal de todos los contribuyentes que realizan actividades económicas (incluidos claro está los profesionales) que debería centrar el régimen central de las obligaciones formales de estos sujetos pasivos, así como el régimen de infracciones y sanciones por el incumplimiento de tales obligaciones». Junto al profesor no llegamos a comprender muy bien que el régimen de determinación objetiva lleve implícita una dificultad esencial para el control de los clientes y proveedores (67), bastando reducir o suprimir las excepciones contempladas en la normativa relativa al deber de expedir y entregar factura (68). En esta línea, podemos sostener que el actual Reglamento de facturación ha supuesto un avance importante, aunque podría haberse ido más allá en la reducción de excepciones al deber de entregar y expedir factura. Seguramente, se encuentre aquí la posibilidad de alcanzar un verdadero control de los «factureros» y es ésta, a nuestro modo de ver, una de las opciones a considerar de cara a un futuro inmediato (69).

---

(65) Vid. *Dossier Práctico Francis Lefebvre: Facturación*, Madrid, Francis Lefebvre, 2005, págs. 85 y 86.

(66) Todos los supuestos en que es obligatorio expedir factura, en todo caso, se encuentran regulados extensamente en el artículo 2.2 y 3 del Reglamento de Facturación. Además conviene no perder de vista que se exige expedir factura, en el régimen simplificado, en el del recargo de equivalencia y en el REAGP cuando se aplica el régimen de determinación directa o en supuestos de entrega de inmuebles (o activos fijos en el régimen simplificado). En lo que se refiere a las actividades pesqueras puesto que, a excepción de la actividad de producción del mejillón en batea, han quedado excluidas del régimen de determinación objetiva del IRPF, deberán emitir factura en todo caso pese a que se encuentren incluidas en el REAGP. Más extensamente, *ibidem*, págs. 79, 80 y 84.

(67) En sentido contrario, véase VV.AA.: *Informe para la reforma del IRPF*, Madrid, IEF, 2002, págs. 173 y 174.

(68) «Apología contracorriente de la estimación objetiva», *CT*, n° 116, 2005, pág. 69.

(69) ALONSO GONZÁLEZ se ha referido de modo ilustrativo a este «facturero» como: «(...) aquel sujeto que está en disposición formal de emitir facturas que distan de tener contenido real pero

### 3.2. Los justificantes de los signos, índices o módulos

El contribuyente acogido al régimen de determinación objetiva debe conservar los justificantes de los signos, índices o módulos (70). Estos justificantes dependen del módulo de que se trate y que haya sido aplicado en el régimen de determinación objetiva de una concreta actividad económica. Atendiendo a cada módulo se pueden considerar justificantes los siguientes:

1. Los documentos de cotización mensuales a la Seguridad Social como justificantes del módulo de personal asalariado aplicado por el contribuyente.
2. Para el personal no asalariado que no compute como unidad, ya sea por causas objetivas o subjetivas, habrá que aportar la prueba concreta de que se trate. Si, por ejemplo, el motivo es una incapacidad del sujeto habrá que acreditar tal situación a través de la documentación administrativa que lo justifica.
3. La tarjeta de inspección técnica de vehículos (ITV) es justificante para los módulos: potencia fiscal de vehículos y carga de elementos de transporte. Con respecto a este último módulo, es necesario establecer una serie de precisiones. En primer lugar, es necesario tener en cuenta que el módulo (carga del vehículo) está integrado por la diferencia entre la masa total máxima autorizada y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (71). Pues bien, la tarjeta de inspección técnica es la determinante para valorar la masa total máxima autorizada en todo caso, aunque la misma podrá verse afectada por determinadas limitaciones administrativas que la normativa exige tomar en consideración. En este sentido, es posible que existan limitaciones administrativas limitativas que establezcan una «masa total autorizada» inferior a la señalada en la ficha de la ITV. Sin embargo, lo que debe primar es la tarjeta técnica. La motivación última puede encontrarse en que las limitaciones administrativas se establecen para supuestos particulares en los que, por ejemplo, se enganchan remolques. La norma fiscal debe seguir un criterio general válido para todos los supuestos, de ahí que no se haya «hilado más fino» porque complicar el criterio podría conducir a importantes problemas de prueba lo que iría en contra, precisamente, de la finalidad perseguida. La doctrina administrativa ha confirmado este criterio en la Resolución de la DGT de 21 de enero de 2003 (72).

---

que son bien recibidas por sus destinatarios en la medida en que, a título de gasto deducible, les permiten reducir su beneficio tributable en el impuesto sobre la renta que el toque pagar o, igualmente, aminorar su cuota de IVA a ingresar, cuando no llegar a poseer un crédito de impuesto de cara al futuro. Cuando el <<facturero>> es un empresario persona física que se encuentra en módulos se encuentra en una posición, en principio, favorecedora de esa actividad ilícita en la medida en que la emisión de facturas carece de consecuencias fiscales para él (...). Véase su trabajo: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», ob. cit., pág. 13.

(70) Véase el artículo 68.6 RIRPF.

(71) La DGT ha matizado, de acuerdo a lo dispuesto en la Orden ministerial reguladora del régimen de determinación objetiva, entre otras en su Resolución núm. 648/2006, de 24 de abril, que la suma de esas taras correspondientes a los vehículos portantes incluyen el peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora, expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales. En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo (*JUR* 2006\157084).

(72) En esta Resolución la DGT considera que si en la Tarjeta de Inspección Técnica no se reseñan estas limitaciones, para la determinación del módulo «Carga del vehículo» se tomará la que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica, con independencia del tipo de remolques o semirremolques utilizados por el transportista (*JUR* 2003\59031).

4. La autorización administrativa correspondiente para módulos como: número de plazas y número de asientos.
5. Los recibos o facturas en los módulos: potencia y consumo de energía eléctrica, superficie del local y superficie del horno. En cuanto a la potencia y consumo de energía eléctrica hay que considerar prueba los recibos de la compañía suministradora de electricidad donde consten la potencia contratada y los kilowatios consumidos.
6. En otros módulos como la distancia recorrida podrán hacer prueba la cifra que conste en los mecanismos técnicos diseñados al efecto. Aquí consideramos que será necesaria la prueba de esa relación de cifras de los cuentakilómetros al menos a principio de año y cuando se sustituyen los vehículos (73).
7. En ciertos módulos las posibilidades a la hora de llevar a cabo la prueba son más amplias. Así, por ejemplo, en el módulo de máquinas recreativas se pueden utilizar los contratos de arrendamiento de las mismas u otros documentos en que consten aspectos tales como la fecha de instalación o la relación de las mismas. En el módulo relativo a la superficie de los hornos se podrá acudir a la autorización administrativa del Departamento de Industria de la Administración que fuera competente, aunque la factura o el catálogo que donde conste la misma suponen prueba suficiente (74).

En realidad los medios probatorios no están limitados y la norma deja un margen de maniobra importante al contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones formales. Podríamos decir que *a priori* cualquier documentación fehaciente y contrastable puede ser prueba del módulo correspondiente.

Hay que considerar la posibilidad de que se ejerzan diversas actividades económicas. Es más, normativamente no existe ningún obstáculo a que diversas actividades económicas desarrolladas en un mismo local se puedan acoger al régimen de determinación objetiva siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora del IRPF que comentamos. En estos supuestos, es posible que resulte difícil probar la utilización efectiva en cada actividad de cada módulo (piénsese, por ejemplo, en el módulo relativo a vehículos o número de personal empleado). Para estos casos hay que recordar que la normativa requiere la atribución por partes iguales a cada actividad. Consideramos que se trata de una norma de cierre justificada ante una prueba que puede resultar difícilmente individualizable para determinados supuestos de pluriactividad empresarial.

### 3.3. Las obligaciones registrales

En cuanto a obligaciones registrales, la norma establece que cuando los contribuyentes en determinación objetiva realicen alguna actividad para la cual el rendimiento neto se determina teniendo en cuenta el volumen de operaciones es necesario llevar un libro registro de ingresos o de ventas. Las únicas actividades económicas para las que se toma en consideración el volumen de operaciones en la determinación objetiva, hemos visto que, son las actividades agrícolas, ganaderas y forestales (y sus accesorias). En conse-

---

(73) HUGUET TORREMADE, J. M.: *Todo sobre la tributación estatal...*, 4ª ed., Barcelona, Praxis, 1994, pág. 165. En el mismo sentido, véase BENGOCHEA SALA, J. M.: *IRPF-IVA...*, ob. cit., p. 101.

(74) Sobre las posibilidades de prueba de los módulos del régimen de determinación objetiva, *ibídem*, p. 101.

cuencia, son estas actividades económicas en régimen de determinación objetiva las únicas, al menos en la actualidad, a las que concierne esta obligación formal específica.

Para el caso particular de que el contribuyente que opte por la determinación objetiva deduzca amortizaciones es necesario que las mismas, así como los bienes a que se refieren aquéllas, consten de algún soporte documental. Por ello la norma ha previsto que para estos supuestos los contribuyentes estarán obligados, a mayores, a llevar un libro registro de bienes de inversión (artículo 68.7 RIRPF).

Para las entidades en régimen de atribución de rentas se establece la obligación de llevar unos únicos libros para la actividad económica realizada. Con respecto a estas entidades en régimen de atribución conviene diferenciar estas obligaciones registrales desde el punto de vista fiscal y las obligaciones de información que establece la normativa reguladora del impuesto. En especial, la declaración informativa que han de presentar las entidades en régimen de atribución mediante las que se ejerce una actividad económica y aquéllas cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales (75). Ambas obligaciones son independientes y, por lo tanto, ambas deberán ser respetadas por la entidad en régimen de atribución de rentas de modo que el cumplimiento de unas obligaciones, registrales-fiscales o de información, no exime del cumplimiento de las otras.

Es importante tener en cuenta que las obligaciones formales se refieren a cada una de las actividades que realice el contribuyente. La cuestión es especialmente interesante en el supuesto de entidades en régimen de atribución de rentas donde es posible que la actividad económica desarrollada por la entidad se haya acogido a determinación objetiva pero, de otra parte, alguno de los contribuyentes realicen otras actividades económicas en determinación directa u objetiva. Para cualquiera que sea el supuesto, la doctrina administrativa ha reconocido, con buen criterio, la necesidad de llevar libros registro para cada una de las actividades que se ejercen (76).

Sobre los demás requisitos para la llevanza de los libros registro hay que acudir a la regulación establecida por la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993 que fue modificada por otras normas ministeriales posteriores. En particular conviene aludir a la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1995 y la Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996. Para los supuestos en que los contribuyentes llevan una contabilidad ajustada al CCo ya no será obligatoria la llevanza de los libros registro que establece la normativa tributaria (77).

Por lo que se refiere al incumplimiento de estas obligaciones registrales, hay que destacar que puede integrar la comisión de una infracción tributaria, conforme al artículo 200.1.a), c) y e) de la LGT (infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales (78)). No facilitar los registros a la Administración Tributaria se tipifica como otra infracción tributaria diferente regulada en el art. 203.1.a) LGT (infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria). Asimismo, a efectos de calificar las infracciones tributarias, se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en los registros establecidos por la normativa tributaria [art. 184.3.a) LGT] (79). Además, en el ámbito sancionador la incidencia de la llevanza incorrecta de registros se tiene en cuenta a la

---

(75) Vid. el artículo 90.1 y 2 de la LIRPF de 2006 y artículo 68 del RIRPF.

(76) En este sentido, puede verse la resolución de la DGT de 13 de octubre de 2000.

(77) Véase el artículo 68.10 del RIRPF.

(78) En desarrollo de este particular, véase ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2005, págs. 106-111.

(79) Sobre los medios fraudulentos en la individualización de la sanción, *ibidem* págs. 67-69.

hora de calificar ciertas infracciones como leves o graves (véanse los artículos 191, 192 y 193 LGT) (80).

Desde la óptica penal, el incumplimiento de las obligaciones registrales puede suponer la comisión de un delito contable, conforme a lo dispuesto en el artículo 310 del CP. Sin embargo, esta posibilidad se refiere únicamente a la determinación directa. De manera que, a nuestro modo de ver, a partir de la actual redacción del CP no podemos llegar a la conclusión de que un empresario en régimen de determinación objetiva del IRPF pueda cometer un delito contable. A pesar de que el precepto comienza indicando que: «Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales (...)». Los supuestos contemplados en el artículo (incumplimiento absoluto en régimen de determinación directa, llevar contabilidades distintas, no anotar o anotar con cifras diferentes a las verdaderas transacciones económicas en los libros obligatorios) no pueden referirse a la determinación objetiva. En cualquier caso, y si se lleva a cabo una interpretación diferente que no compartimos, difícilmente se podría dar un supuesto de delito contable por un empresario acogido al régimen de determinación objetiva, puesto que el tipo penal requiere para la consideración como delito que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico. Con una interpretación *a sensu contrario* de la que aquí sostenemos muy difícilmente se encontrarían supuestos de delito contable, a partir de los límites cuantitativos establecidos para el régimen (81).

Para acabar, no conviene perder de vista que el plazo durante el cual deben conservarse las facturas, justificantes y libros registrales obligatorios coincide, como es coherente, con el plazo general previsto para la prescripción de la obligación tributaria, cuatro años, contados desde que finaliza el plazo anual para presentar la declaración del IRPF (artículo 104.1 LIRPF y 68.1 RIRPF).

#### 4. CONCLUSIONES

- El régimen de determinación objetiva implica ciertas particularidades a la hora de llevar a cabo la cuantificación de la obligación tributaria principal a partir de los signos, índices y módulos que determina la normativa del tributo. Además, desde la perspectiva de ciertos tributos, como el IRPF, conlleva algunas especialidades desde el punto de vista de la obligación de realizar pagos a cuenta y las obligaciones formales.
- Los porcentajes de los pagos fraccionados para los contribuyentes en régimen de determinación objetiva son más reducidos que los previstos para los contribuyentes acogidos al régimen de determinación directa. Valoramos positivamente el establecimiento de un sistema de pagos fraccionados para las actividades económi-

---

(80) También durante la vigencia de la estimación objetiva singular nuestra doctrina científica llegó a la conclusión de que se podía considerar que la infracción tributaria puede producirse también en los casos de aplicación de la estimación objetiva singular. GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.): *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Tomo I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005, pág. 497.

(81) Más extensamente sobre los efectos del incumplimiento de las obligaciones contables y registrales en el ámbito tributario, véase PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1998, págs. 230-237.

cas en régimen de determinación objetiva. Especialmente, la configuración de esta normativa resulta interesante por la disposición de información relativa a la actividad económica de que se trate.

- Las retenciones o ingresos a cuenta establecidos para las actividades agrícolas y ganaderas pueden contribuir a un mayor control y disposición de información por parte de los sujetos acogidos al régimen de determinación objetiva. De hecho, estas retenciones encuentran un origen vinculado al control de las actividades. Sin embargo, el establecimiento de tales pagos a cuenta con una finalidad meramente controladora puede ser criticada a partir de la propia naturaleza de la institución de los pagos a cuenta. En este sentido, nos parece cuestionable la retención del 1% para los rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación. La nimiedad de una retención como la establecida no va a conseguir frenar conductas fraudulentas específicas en ciertos sectores, donde el coste fiscal del pago a cuenta podrá ser fácilmente asumido por los potenciales defraudadores. De todos modos, parece necesario combatir las tramas de facturas falsas, por lo que aunque en cierto modo ampliemos las obligaciones vinculadas al régimen, puede ser interesante considerar otras opciones como la posibilidad de acabar en la normativa con las excepciones a la obligación de emitir factura para el régimen de determinación objetiva del IRPF.
- El acogimiento al régimen de determinación objetiva del IRPF comporta una disminución de las obligaciones formales. Así, la regla general se concreta en el deber de conservar dos tipos de documentos: de una parte, las facturas que emite el contribuyente acogido al régimen de determinación objetiva y, de otra, los justificantes de los signos, índices o módulos. Cierra la disminución de las obligaciones formales la minoración de obligaciones registrales de los contribuyentes en régimen de determinación objetiva. El actual Reglamento de facturación ha supuesto un avance importante, aunque podría haberse ido más allá en la reducción de excepciones al deber de entregar y expedir factura. Los justificantes de los signos, índices o módulos dependen del módulo de que se trate y que haya sido aplicado en el régimen de determinación objetiva de una concreta actividad económica. *A priori* cualquier documentación fehaciente y contrastable puede ser prueba del módulo correspondiente. En cuanto a las obligaciones registrales, la norma establece que cuando los contribuyentes en determinación objetiva realicen alguna actividad para la cual el rendimiento neto se determina teniendo en cuenta el volumen de operaciones –actividades agrícolas, ganaderas y forestales (y sus accesorias)– es necesario llevar un libro registro de ingresos o de ventas. Para el caso particular de que el contribuyente que opte por la determinación objetiva deduzca amortizaciones es necesario que las mismas, así como los bienes a que se refieren aquéllas, consten de algún soporte documental. Por ello la norma ha previsto que para estos supuestos los contribuyentes estarán obligados, a mayores, a llevar un libro registro de bienes de inversión. Las facturas, justificantes y libros registrales obligatorios deben conservarse durante el plazo general de cuatro años previsto para la prescripción de la obligación tributaria, contados desde que finaliza el plazo anual para presentar la declaración del IRPF.



---

# LOS LÍMITES GENERALES AL EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

---

Maria del Mar de la Peña Amorós  
Universidad de Murcia

## RESUMEN

Las Comunidades Autónomas tienen potestades normativas en relación con los tributos cedidos, sin embargo estas no pueden ejercerse de forma totalmente libre, sino que dicho ejercicio está sometido a limitaciones que en unas ocasiones serán generales, y en otras, vendrán referidas tan solo a la regulación de este tipo de tributos. Estas limitaciones se recogen en primer lugar en el artículo 157.2 de la Constitución en el que se alude al principio de territorialidad y a la neutralidad. En segundo término es el artículo 19.2 de la LOFCA el que recoge limitaciones concretas para el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, donde en todo caso habrá que respetar la solidaridad, no podrán establecerse medidas discriminatorias, y habrá que mantener una presión fiscal equivalente a la global. Finalmente se analizará hasta qué punto la normativa comunitaria puede limitar la normativa emanada de las Comunidades Autónomas, por la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario sobre el derecho interno.

*Palabras clave:* Tributos cedidos, principio de territorialidad, competencias normativas.

## SUMARIO

1. GENERALIDADES. 2. LOS LÍMITES RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 157.2 DE LA CONSTITUCIÓN. 2.1. El principio de territorialidad. 2.2. El principio de neutralidad. 3. LOS LÍMITES DEL ARTÍCULO 19.2 DE LA LOFCA. 3.1. Competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los distintos tributos cedidos. 3.2. Análisis de las limitaciones del artículo 19.2. 3.2.1. *El principio de solidaridad.* 3.2.2. *La prohibición de discriminación por razones de territorialidad.* 3.2.3. *La presión fiscal efectiva global.* 4. EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA COMUNITARIA DE ARMONIZACIÓN FISCAL COMO LÍMITE AL EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFIA.

## 1. GENERALIDADES

En el momento de ejercer competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos se debe tener presente que no existe para ello una libertad absoluta, sino que dicho ejercicio está sometido a limitaciones que en unas ocasiones serán generales, y en otras, vendrán referidas tan solo a la regulación de este tipo de tributos.

El análisis de estos límites se estructurará en tres apartados: uno primero dedicado al principio de territorialidad establecido por la Constitución en su artículo 157.2, en virtud del cual, la adopción de medidas tributarias por parte de las Comunidades Autónomas no podrá afectar a bienes situados fuera de su territorio, o suponer un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

El segundo apartado, se centrará en las limitaciones concretas reseñadas por el artículo 19.2 de la LOFCA para el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, donde en todo caso habrá que respetar la solidaridad, no podrán establecerse medidas discriminatorias, y habrá que mantener una presión fiscal equivalente a la global.

El último de los aspectos a plantear es hasta qué punto la normativa comunitaria puede limitar la normativa emanada de las Comunidades Autónomas, por la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario sobre el Derecho interno.

## 2. LOS LÍMITES RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 157.2 DE LA CONSTITUCIÓN

El artículo 157.2 de la Constitución establece dos principios que limitan la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas: el llamado principio de territorialidad en sentido estricto, que prohíbe adoptar medidas fuera del territorio de la Comunidad, y el principio de neutralidad, según el cual no se pueden crear barreras aduaneras que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios (1).

Una vez señalados ambos principios debemos cuestionarnos cómo inciden y limitan la actuación de las Comunidades Autónomas en el momento de ejercer las competencias que el Estado les ha cedido sobre los tributos cedidos.

### 2.1. El principio de territorialidad

El principio de territorialidad en sentido estricto, viene a determinar cual es el ámbito de aplicación de las normas autonómicas, y así señalan BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (2) que «en el ámbito financiero de las Comunidades Autónomas, el criterio de territorialidad es el que resuelve en principio, el problema de la extensión de la ley, y en particular de las leyes tributarias». Ahora bien, partiendo de este hecho nos podemos preguntar si la regulación emanada de las Comunidades Autónomas va a poder vulnerar el mismo.

---

(1) LASARTE: *Manual General de Derecho Financiero*. Tomo IV. Sistema tributario autonómico y local. Comares, Granada, 1996, p. 48. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las CCAA» en AAVV. *Las Cortes Generales*. Tomo II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 1041.

(2) BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Compendio de Derecho Financiero*. Compas, Alicante, 1991, pág. 115.

El principal problema, como ya se puso de manifiesto en otro tiempo por la doctrina en relación con los recargos (3), se plantea en relación con los impuestos de naturaleza personal. En el caso de los tributos cedidos encontramos que tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el legislador opta por un punto de conexión personal, que hace que una Comunidad atraiga la totalidad de bienes, con independencia del lugar en el que los mismos radiquen.

Sobre este hecho, y en concreto si nos fijamos en los recargos establecidos por el IRPF, se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en la que afirmaba que «el artículo 157.2 de la Constitución prohíbe adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga de bienes situados fuera de él». De este modo podemos decir que en ningún caso en el supuesto de las medidas adoptadas en relación con el IRPF habrá problema alguno, pues son aplicables los razonamientos dados por el propio tribunal.

Sin embargo podemos cuestionarnos si sucede lo mismo en los supuestos del Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No creemos que exista vulneración en ningún caso de lo preceptuado en el artículo 157.2 Constitución, pues nos encontramos ante medidas que no tienen como principal objetivo gravar un determinado tipo de bienes, influyendo de este modo con su actuación en bienes situados fuera de su territorio. Señala RAMOS PRIETO (4), en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, que cuando una Comunidad Autónoma aprueba un mínimo exento o la tarifa, no está en consecuencia incidiendo de forma inmediata sobre ningún bien en concreto, sino sobre la universalidad del derecho constituido por la cuantía global del patrimonio neto del contribuyente, es decir, sobre la totalidad de los bienes sometidos a gravamen cualquiera que sea su lugar de ubicación (5).

Otra posible vulneración del artículo 157.2 puede surgir desde el momento que las Comunidades Autónomas ostentan competencias normativas para fijar el tipo de gravamen, tanto en las transmisiones de bienes inmuebles, como de bienes muebles. En el primer supuesto no se produce tal vulneración, pues el punto de conexión elegido por el legislador en el momento de determinar la Comunidad Autónoma competente es el lugar de ubicación de los bienes, por lo que cada Comunidad Autónoma adoptara medidas sobre los bienes situados en su territorio. Sin embargo en el caso de transmisiones de bienes muebles o semovientes el punto de conexión es la residencia habitual del sujeto pasivo. Llama aquí la atención la utilización de un punto de conexión subjetivo en un

---

(3) GALÁN SÁNCHEZ, R. «Problemas de extraterritorialidad en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas». *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 13, enero/marzo, 1993, pp. 131 y ss. SALA GALVÁN, G.: «Los principios limitativos del poder financiero de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia Constitucional». *Civitas REDF*, núm. 90, abril/junio, 1996, págs. 275 y ss. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, págs. 233 a 273.

(4) RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 2001, pág. 518.

(5) Destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional 242/1999, de 21 de diciembre, Fd. Jdc. 18º que «los actos válidamente realizados por los poderes públicos de las Comunidades Autónomas dentro de su territorio respecto de las relaciones jurídicas que en el se establecen pueden producir consecuencias fuera del territorio de la Comunidad». Sin embargo hay que distinguir «entre el ejercicio de las competencias que deben limitarse, como regla general, al ámbito territorial correspondiente, y los efectos del ejercicio de dichas competencias, los cuales pueden manifestarse fuera de dicho ámbito».

impuesto objetivo. Este uso se puede fundamentar en las dificultades que entraña, tanto la determinación del lugar de realización de la operación, como, la ubicación de los bienes. De esta forma consideramos que en la mayor parte de supuestos, tal y como señala el punto de conexión elegido por el legislador, los bienes muebles se encuentran en el lugar de residencia del sujeto, por lo que no se vulneraría el artículo 157.2 de la Constitución.

A la vista de todo lo anterior, creemos que la prohibición del artículo 157.2 de la Constitución cobra todo su sentido en relación con los tributos de naturaleza real, en los que en todo caso la regulación de los tributos cedidos respetará el citado principio. En el caso de los tributos de naturaleza personal, la violación del principio se producirá de modo indirecto, pues en el momento de fijar las medidas autonómicas el legislador está teniendo presente al individuo, y las relaciones que el mismo tiene con el ente autonómico, no encontrándose por tanto, entre los objetivos a conseguir lucrarse por influir en la recaudación de otras Comunidades Autónomas (6).

Tal vez, y teniendo presente que en ocasiones puede suceder que determinadas Comunidades ven que los bienes que en ellas se sitúan producen rendimientos en otras, así como el supuesto contrario, podemos cuestionarnos si no sería conveniente el establecimiento de medidas parecidas a las que encontramos en relación con los no residentes, señalando por tanto, la posibilidad de establecer una obligación real para el supuesto de las Comunidades Autónomas (7). De esta forma, y al igual que en el supuesto de la tributación internacional, se tendrían que prever por las Comunidades medidas que evitasen la doble imposición, si bien en este caso interna. La fijación de las citadas medidas supondría un mayor respeto del principio de territorialidad, ahora bien, llevaría consigo la necesidad de establecer una gran coordinación entre las Comunidades Autónomas para que realmente la misma se llevase a efecto. Igualmente creemos que produciría un

---

(6) ZORNOZA PÉREZ («El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad». *Dirección y Progreso*, núm. 150, 1996, págs. 61 y 62) señala que «la infracción del artículo 157.2 de la Constitución resultaba difícilmente evitable, pues es una consecuencia que deriva directamente de la voluntad de dar una nueva configuración a los tributos cedidos, como impuesto de normación compartida, sin alterar en absoluto su naturaleza y estructura». Continúa el autor afirmando que «la infracción constitucional en que incurre la ley de cesión de tributos, al menos en el caso del gravamen de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en el caso de las adquisiciones *mortis causa* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, difícilmente podría evitarse, por mucho que se extremaran las cautelas, a no ser que se alterara la estructura y configuración de los impuestos afectados, lo que hubiera sido técnicamente posible pero, seguramente a consta de alterar su naturaleza».

Destacaba asimismo PLAZA Y JABAT («La base constitucional de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para regular determinados aspectos de los tributos integrantes del sistema tributario del estado» en AA.VV: *Constitución y el nuevo diseño de las administraciones estatal y autonómica. XIX Jornadas de Estudio*. Civitas, Madrid, 1998, pág. 934) que el propio Tribunal Constitucional ha manifestado que «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos pueden alcanzar mediata o indirectamente, en el plano de lo fáctico, a los bienes como fuente de riqueza o renta que constituye el hecho imponible».

(7) Destacaba CORS MEYA («Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, núm. 59, 1988, pág. 422) que con el objeto de impedir la extraterritorialidad del rendimiento, se podía pensar en articular un mecanismo que permitiera atribuir a la Hacienda de la Comunidad Autónoma del residente en la misma sólo la parte proporcional del rendimiento que derivase de rentas originadas en el interior de su Comunidad, pasando el resto de la recaudado, es decir, el que incide sobre las rentas no coincidentes con la residencia, a un fondo intracomunitario que se podría repartir según criterios similares a la Participación en Ingresos del Estado.

gran número de problemas en torno a la gestión del impuesto. Así pues, y pese a que el no establecimiento de la obligación real en relación con las Comunidades Autónomas puede ocasionar dudas en torno al cumplimiento del principio de territorialidad, no pensamos que dicha medida vaya a generar beneficios suficientes para compensar el gran número de problemas que del mismo se derivarían.

Finalmente, podemos concluir estas notas en torno a la extraterritorialidad de las normas poniendo de relieve la flexibilidad que se ha puesto de manifiesto desde sus inicios en torno al alcance territorial de la normativa autonómica. Así, en Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981 de 16 de noviembre, se señala que la limitación territorial de las normas y actos no puede significar que les esté prohibido a los órganos de las Comunidades Autónomas, en uso de sus competencias propias, adoptar decisiones que pueden producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional, ya que la unidad política, jurídica, económica y social de España impide su división en compartimentos estancos, y, en consecuencia, la privación a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus limitaciones territoriales equivaldría a privarlas, pura y simplemente de toda capacidad de actuación (8).

Así pues creemos que en ningún caso se pueda considerar que las Comunidades Autónomas en uso de las competencias normativas que les han sido cedidas vayan a vulnerar los postulados del artículo 157.2, máxime si atendemos a la flexibilidad que en su interpretación proporciona el Tribunal Constitucional. Tan solo se produciría tal vulneración si alguna Comunidad Autónoma dictase normas cuyo único objetivo fuera incidir en los bienes sitos en otro territorio, hecho éste difícilmente imaginable, por las dificultades de su configuración.

## 2.2. El principio de neutralidad

En relación con el principio de neutralidad que impide la creación de barreras que supongan un obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios, debemos fijarnos, tal y como hemos hecho anteriormente, en la interpretación flexible que del mismo lleva a cabo el Tribunal Constitucional. Destaca el citado tribunal que «no toda incidencia sobre la circulación de personas y bienes es necesariamente un obstáculo, lo será sin duda cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, así como en aquellos supuestos en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen» (9).

A la vista de esta interpretación, no creemos que las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias normativas en torno a los tributos cedidos, lleven consigo una vulneración del mencionado principio de neutralidad, ya que no tienen como fin último obstaculizar la circulación, ni crear barreras entre las Comunidades Autónomas. Lo único que, tal vez, puedan producir son cambios de residencia de las personas físicas con el fin de lograr una tributación inferior.

Sin embargo, debemos destacar en relación con estos cambios dos cuestiones: en primer término, que la propia ley establece límites a los mismos mediante el estableci-

---

(8) En igual sentido Sentencia 72/1983, de 29 de julio; Sentencia 44/1984, de 27 de marzo; Sentencia 96/1984, de 19 de octubre; Sentencia 66/1991, de 22 de marzo.

(9) Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre.

miento de presunciones en la normativa propia de la residencia habitual; y en segundo lugar, que no creemos que un cambio de residencia esté fundamentado, casi en ningún supuesto en motivos únicamente fiscales, dados los enormes costes y problemas que se generan como consecuencia del mismo.

Acabaremos esta reflexión sobre el principio de neutralidad analizando las precisiones establecidas en el artículo 20.4 de la Ley 21/2001, en torno a los cambios de residencia que tienen como fin lograr una tributación inferior. Señala el artículo 20.4 de la Ley 21/2001, de forma genérica, que «no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos».

Esta norma general, en principio, es de aplicación a todos los impuestos cedidos, y no únicamente al IRPF como sucede con la prevista en el artículo 20.4 párrafo segundo de la misma ley.

Destaca, en primer lugar, la ambigüedad en ciertos conceptos tales como, el uso del término «tributación efectiva» (10). Con el mismo creemos, que el legislador se quiere referir a la cuota líquida del impuesto, es decir, a la cuantía que en definitiva tiene que pagar el contribuyente.

Además, el cambio tiene que tener como objetivo primordial el logro de una menor tributación, sin embargo, la prueba de esta circunstancia es tremendamente difícil. Así, aunque ese menor pago exista, hasta qué punto es ese el principal objetivo a lograr, y no otro.

A la vista de lo antes expuesto podemos considerar, que esta afirmación, si bien pone de relieve la preocupación del legislador porque existan cambios únicamente fundamentados en motivos fiscales, es de difícil aplicación, pues nos encontramos con problemas al determinar la concurrencia de las circunstancias previstas por la norma.

Tras esta regla general, y tal vez por las dificultades probatorias de la misma, el legislador añade a este artículo 20.4 un segundo párrafo, en el que se recogen una serie de circunstancias cuya concurrencia supondrá, que el cambio de residencia se tenga por no realizado a efectos fiscales, produciéndose de este modo la necesidad de ajustar las cuantías a pagar mediante las oportunas declaraciones complementarias.

Las tres circunstancias señaladas por el legislador son las siguientes: que en el año en el cual se produce el cambio de residencia, o en el siguiente, su base imponible del IRPF sea superior en al menos un 50 por 100, a la del año anterior; que en el año en que se produce el aumento de la base, la tributación efectiva por el IRPF en la nueva residencia sea inferior a la que hubiera correspondido en la Comunidad de la primera residencia; y, que en el año siguiente al que se produzca la situación el sujeto vuelva a residir en la primera Comunidad.

Se configura así un supuesto en el que parece vetarse a aquellos sujetos que cambian de residencia de forma ocasional buscando un mejor trato fiscal. Sin embargo, y si bien es cierto que esta conducta se produce, también puede suceder que el sujeto cambie de residencia en vistas a otras expectativas, cuya desaparición provoca la vuelta a la primera residencia.

---

(10) MUÑOZ DEL CASTILLO: «Gravamen autonómico o complementario. Cuota diferencia» en AA.VV: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 251.

YEBRA MARTUL ORTEGA, Perfecto: «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica», *Impuestos*, núm. 22, noviembre, 1998, pág. 13.

Debemos afirmar, que las tres circunstancias han de darse de modo concurrente, pues si sólo se produjese alguna de ellas no surgiría la consecuencia señalada por la norma, que no es otra que considerar que el cambio de residencia no se ha producido.

Una de las dudas que se plantean en torno a esta cuestión es si nos encontramos ante una presunción o ante una ficción jurídica (11). La diferencia entre una y otra categoría se basa en que, mientras «la presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero», en la ficción el legislador parte de lo falso que se sustituye por su propia verdad.

A la vista de los conceptos señalados consideramos, que nos encontramos ante una ficción jurídica (12), pues se modifica a efectos fiscales la realidad que se produce, o lo que es lo mismo, a pesar de que realmente exista un cambio de residencia el legislador considera que el mismo no se ha producido, por tanto la residencia del sujeto será la de la Comunidad Autónoma primera (13).

La ficción jurídica que el legislador señala va precedida de una presunción legal (14), y así la concurrencia de las circunstancias antes transcritas hace presumir que la nueva residencia se fundamenta en el logro de una tributación menor, y, por tanto, se aplicará la ficción jurídica de considerar que no se ha realizado cambio de residencia.

La presunción que precede a la ficción la podemos considerar *iuris tantum*, es decir, de las que admite prueba en contrario. Sin embargo, en este caso la prueba esta tasada por el propio legislador y así, únicamente podrá desvirtuarse la presunción si el sujeto permanece en la residencia de forma continuada durante al menos tres años. Esta limitación en cuanto a la prueba ha sido criticada por RODRÍGUEZ-BEREJO LEON y ZABIA DE LA MATA (15), que no la consideran suficientemente justificada. Además, y tras criticar esas limitaciones probatorias podemos afirmar que de concurrir el hecho que se establece como prueba en contra de la presunción no surgiría la presunción en sí, pues no se produciría la tercera de las circunstancias establecidas por el legislador, es decir, la vuelta a la primera Comunidad.

De este modo consideramos, que el legislador podía haber descrito la situación teniendo presente que en ocasiones hay circunstancias que motivan un cambio de resi-

---

(11) PÉREZ DE AYALA, José Luis: (*Las ficciones jurídicas en el derecho tributario*, EDERSA, Madrid, 1970, págs. 16 y 17) define la ficción jurídica como «una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica es aplicable a un determinado hecho a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza, adaptándose a aquella proposición jurídica».

(12) En contra se manifiesta BOKOBO (*Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 91) que considera que estamos ante una presunción.

(13) PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas.», *Estudios Financieros*, núm. 175, octubre, 1997, págs.110 y ss.

AGULLO AGÜERO, A. «Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma» en AA.VV: *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw Hill, Madrid, 1999, pág. 446.

(14) PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA (en «Presunciones y ficciones en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 56) advierten que para prevenir el posible roce de la ficción jurídica con el principio de capacidad contributiva será preceptivo que el uso de las ficciones legales vaya precedido y combinado de una presunción legal, sobre cual es el comportamiento oculto en fraude y a gravar por la ficción.

(15) RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, María y ZABIA DE LA MATA, Elisa: «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *Crónica Tributaria*, núm. 82-83, 1997 pág. 246.

dencia, y que no son precisamente lograr una tributación menor (16). Por tanto, se podía haber establecido la presunción admitiendo la posibilidad de que el contribuyente probara de cualquier forma, que él no ha realizado el cambio de residencia movido por razones fiscales sino por la concurrencia de otras posibles causas, como pueden ser un traslado laboral, un cambio de situación familiar,...

Además, la existencia de la presunción supone dotar de carácter provisional al cambio de residencia, de modo, que cuando un sujeto cambie de residencia deberá estar pendiente de que concurren los requisitos señalados, pues de ser así estará obligado a presentar su correspondiente declaración complementaria. Esta cuestión, junto a todo lo antes afirmado en torno a estos cambios, nos hace dudar de la aplicación real de esta presunción.

### 3. LOS LÍMITES DEL ARTÍCULO 19.2 DE LA LOFCA

Antes de pasar a analizar pormenorizadamente cada una de las limitaciones del artículo 19.2 de la LOFCA, estudiaremos someramente cuáles son las competencias normativas que ostentan las Comunidades Autónomas sobre los principales tributos que tienen cedidos.

#### 3.1. Competencias normativas sobre los distintos tributos cedidos

Los artículos 38 y siguientes de la Ley 21/2001, señalan los elementos sobre los que pueden ejercer competencias normativas las Comunidades Autónomas.

El alcance de las competencias normativas en el caso del IRPF se recoge en el artículo 38, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Este artículo, establece una delimitación de los elementos en torno a los cuales se pueden ejercer dichas competencias. La misma, a diferencia de lo que sucede en el resto de impuestos, no es únicamente positiva sino que el legislador estima conveniente mencionar también aquellos elementos sobre los cuales en ningún caso se podrá establecer normativa autonómica.

Esta delimitación negativa es redundante, pues los elementos sobre los que se pueden ejercer competencias normativas son *numerus clausus*, lo cual supone que todos aquellos elementos no mencionados expresamente, no podrán ser regulados en ningún caso por la Comunidad Autónoma. Incluso, en el propio apartado segundo del artículo 38, tras delimitar los elementos sobre los que recaen competencias normativas, señala «que no podrán regular en general todas las materias no contempladas en el apartado 1».

El fundamento de tal regulación redundante, lo podemos encontrar en el hecho de ser un impuesto sobre el que la cesión de competencias normativas estuvo en entredicho, pues entendían algunos que tal cesión suponía una vulneración constitucional. Esta circunstancia ha determinado que el legislador estatal considere, que a pesar de que se en-

---

(16) Señala ORÓN MORATAL («La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas»). En AA.VV: *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Valladolid, 1997, pág. 90) que «si el cambio responde a la obtención de un nuevo puesto de trabajo en una Comunidad Autónoma distinta, a un traslado, aun matrimonio, etc... que muchas veces irá unido a un incremento de la base imponible, aun cuando se produzca una tributación inferior a la que se daría en la residencia anterior, el cambio debería ser de carácter definitivo».



tienda, tácitamente, que sobre aquellos elementos que no se fijan expresamente, la Comunidad Autónoma no puede ejercer competencia alguna, no está de más que se establezca de modo expreso una delimitación negativa de las mismas.

En cuanto a los elementos sobre los cuales pueden ejercer competencias normativas las Comunidades Autónomas, podemos entresacar, en primer lugar, la posibilidad de modificar los tipos de gravamen mediante la aprobación de una escala autonómica, y en segundo término el establecimiento de determinado tipo de deducciones. Asimismo, se observa que la modificación llevada a efecto por la Ley 21/2001, ha tratado de modo diferenciado a la deducción por adquisición de vivienda, permitiéndose en relación con la misma, el aumento o disminución de los porcentajes de deducción, que según el artículo 78 de la LIRPF corresponden a la Comunidad Autónoma, teniendo siempre en cuenta que tal aumento tendrá un límite máximo del 50 por 100.

El artículo 39 de la Ley 21/2001 señala los elementos susceptibles de regulación por parte de las Comunidades Autónomas, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, que son: el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. De esta enumeración se deduce, que tal y como sucede con la gran mayoría de los impuestos cedidos, la regulación autonómica se va a centrar básicamente en los elementos cuantificadores del tributo.

Los elementos que en virtud de lo preceptuado por el artículo 40 de la Ley 21/2001 pueden ser objeto de regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son los siguientes: las reducciones de la base, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como determinados aspectos de gestión y liquidación.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las competencias normativas que podrán asumir las CCAA recaerán sobre los siguientes elementos: en primer término, competencias en torno a la fijación de los tipos de gravamen, en segundo lugar poder para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, y finalmente, podrán regular también aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

En relación con la cesión de competencias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se observa una gran fragmentación, pues la cesión no abarca a los tres impuestos que lo integran, e incluso, dentro de cada uno de ellos tampoco se ceden potestades para regular todas las operaciones.

En cuanto al Impuesto sobre Operaciones Societarias, en ningún caso se otorgarán competencias normativas sobre el mismo. Esta ausencia de poder por parte de las CCAA se fundamenta: en el hecho de ser un impuesto fuertemente armonizado; además la facilidad para cambiar el domicilio fiscal para las personas jurídicas hace suponer que la diferenciación en los tipos de gravamen supusiera cambios de domicilio (17), en cierta forma ficticios.

---

(17) ALONSO GONZÁLEZ («Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II). *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre, 1997, pág. 19) señala que «las operaciones societarias quedan excluidas del ámbito normativo al que acceden las CCAA básicamente por dos razones. En primer lugar, por tratarse de un impuesto sometido a armonización fiscal comunitaria y, por esa razón, podrían generarse incompatibilidades con la normativa comunitaria si las CCAA entraran a regularlo. En segundo lugar, porque la deslocalización del domicilio social de una persona jurídica es muy fácil y las distorsiones a las que una generalización, de cambios de domicilio en busca de una tributación más benigna puede conducir debe evitarse».

Junto a esos motivos, y enfatizando el primero de ellos, señala VILLARÍN LAGOS (18) que la ausencia de competencias normativas en torno al Impuesto sobre Operaciones Societarias, es, en cierto modo, una cautela que se establece por el legislador estatal, para garantizar que el ejercicio de competencias por parte de las CCAA sobre los tributos cedidos sea compatible con el ordenamiento comunitario. Más que una cautela, creemos que es una medida que sirve para erradicar de forma tajante la posible aparición de discrepancias. Así, de haberse cedido el ejercicio de competencias, el Estado habría tenido que garantizar dicha compatibilidad, pasando a ejercer el mismo las competencias cedidas en el caso que fuese necesario para el cumplimiento de la normativa europea, tal y como destaca el artículo 19.2 in fine de la LOFCA. Dado que el cauce para hacer efectiva esta reversión de competencias es complejo, el legislador ha considerado más adecuado no ceder competencias normativas a las CCAA, en aquellos impuestos sometidos claramente a armonización comunitaria, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

### 3.2. Análisis de los límites del artículo 19.2 del LOFCA

Tras destacar cuáles son las competencias normativas que se ceden en relación con cada uno de los tributos cedidos, considera el legislador necesario fijar un conjunto de limitaciones que serán aplicables en todos los casos. Así las limitaciones que deberán ser respetadas por las Comunidades Autónomas son las siguientes: en primer lugar, se deberá respetar el principio de solidaridad entre todos los españoles; en segundo término no se podrán establecer medidas que se consideren discriminatorias; y finalmente, se señala la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

De forma general, y con independencia de las matizaciones que en el análisis de cada uno de los límites llevemos a efecto, creemos que el legislador pretendía mostrar con el artículo 19.2 de la LOFCA, la necesidad de que a pesar de la existencia de desigualdades entre las normas de las distintas Comunidades Autónomas, aún estamos en un Estado marcadamente centralizado, donde el Estado debe coordinar la actuación de las diferentes partes que comportan el mismo, así como velar para que no existan discriminaciones o grandes diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas.

#### 3.2.1. *El principio de solidaridad*

El primero de los límites o principios a observar por las Comunidades Autónomas en el momento de ejecutar las competencias que tienen atribuidas, es el principio de solidaridad entre todos los españoles. Con este límite el legislador evidencia, que uno de los posibles problemas que pueden surgir como consecuencia de las amplias facultades que se otorgan a las Comunidades Autónomas, es que las mismas queden inmersas en un proceso competitivo intercomunitario, cuyo único objetivo sea atraer capacidades contributivas a su territorio. En este caso observaríamos que aquellas Comunidades cuyo potencial económico es superior, están en mejor situación para ejercer esta competencia, que aquellas que podríamos considerar menos desarrolladas.

Como antídoto a esta posibilidad, el legislador ha considerado conveniente recordar la aplicación de este principio general que debe ser observado por las Comunidades

---

(18) VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 260.

Autónomas en todas sus actuaciones, tal y como señala el artículo 156.1 de la Constitución. Señala el Tribunal Constitucional que «si bien las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, sí pueden, e incluso deben, por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias (19).

Sin embargo, y en apoyo de que no sería conveniente que surgiera una auténtica competencia fiscal entre las diversas Comunidades, es por lo que tal vez se han dejado fuera de la atribución de competencias aquellos elementos más proclives a ser deslocalizados. Además, no creemos que la realidad nos pueda hacer pensar que una política fiscal más reducida pueda llevar a los ciudadanos a deslocalizar su residencia, en otros aspectos. No obstante, es cierto que este hecho coadyuvará, junto con otras circunstancias, en el momento en que un ciudadano intente fijar, por ejemplo, cuál va a ser su residencia, pues en igualdad de circunstancias optará por aquella Comunidad cuya presión fiscal sea inferior.

De esta forma consideramos que el principio de solidaridad viene a recordar a las Comunidades Autónomas que en el momento de ejercer sus competencias deben tener presente, no sólo sus propios intereses, sino también la existencia de cierta solidaridad entre todos los españoles (20). Por tanto, no pensamos que su virtualidad práctica sea excesiva a la hora de configurarse como un principio a cumplir, siendo más bien un principio que debe inspirar al legislador en el momento de establecer las distintas medidas.

### 3.2.2. *La prohibición de discriminación por razones de territorialidad*

En segundo lugar, se prohíbe adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de servicios, o de celebración de los negocios, actos y hechos. Ahora bien, podemos preguntarnos qué se entiende por medida discriminatoria, está pensando el legislador de la LOFCA en que la normativa autonómica ha de tratar las distintas situaciones siempre bajo el prisma de la igualdad, prohibiendo, por tanto, cualquier disparidad o heterogeneidad en la carga tributaria.

Tal y como pone de relieve la mayor parte de la doctrina (21), no debemos optar por una interpretación restrictiva y literal del precepto, pues de este modo llegaríamos a pensar que sí debe existir una uniformidad tal entre las distintas Comunidades Autónomas, y por tanto, las Comunidades quedarían prácticamente privadas de sus competencias normativas. Así destaca QUINTANA FERRER (22), que «la competencia normativa autonómica, fruto del legítimo ejercicio de la autonomía financiera individual, es, por tanto susceptible en si misma de provocar situaciones de desigualdad, aunque no calificables como discriminaciones arbitrarias».

De este modo creemos que como consecuencia de la propia atribución de competencias a las Comunidades Autónomas, debe existir una cierta heterogeneidad o diversidad en

---

(19) Sentencia 150/1990, de 4 de octubre y Sentencia 331/1993, de 12 de noviembre.

(20) En relación con el principio de solidaridad como límite *vid.* RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado...* Cit., págs. 553 a 558.

(21) RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades...* Cit., pág. 559. QUINTANA FERRER, E. «Tributos cedidos y legislación autonómica», *Estudios financieros*, núm. 200, noviembre, 1999, pág. 134.

(22) QUINTANA FERRER, E.: «Tributos cedidos y legislación ...», Cit. pág. 155.

tre los distintos territorios. Ahora bien, lo que el legislador tal vez intenta evitar con este límite es que «ninguna Comunidad pueda esgrimir la localización espacial de los elementos integrantes del hecho imponible o relevantes para el cálculo de la deuda tributaria como un factor determinante de un tratamiento fiscal preferente» (23).

### 3.2.3. *La presión fiscal efectiva global*

En último término, señala el artículo 19.2 LOFCA, que las Comunidades Autónomas deberán mantener en el ejercicio de las competencias normativas una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Con relación a este límite son muchos los que han planteado dudas, tanto en cuanto a su virtualidad práctica, como en relación con el significado propiamente dicho del mismo, pues la ambigüedad de sus términos lo hace ser susceptible de diversas interpretaciones.

Así pues, debemos en primer lugar dejar patente que este límite no es nuevo en el sistema tributario, y así, en iguales términos aparece como criterio de armonización de los regímenes tributarios forales (24).

Pero en torno al mismo surgen un gran número de dudas, y así podemos cuestionarnos qué es lo que el legislador pretendía con la fijación de este límite, por qué, de un lado intenta lograr que las Comunidades Autónomas gocen de una mayor autonomía en el momento de configurar su sistema, y de otro las limita a que guarden una cierta uniformidad entre todas.

En cuanto a la razón de la norma, los autores apenas le otorgan una virtualidad práctica real, sino que la consideran una especie de filosofía que se debe cumplir, y en virtud de la cual no deben existir lugares especialmente privilegiados fiscalmente, sino que con carácter general en todos se pagará más o menos lo mismo (25).

Sin embargo, y a pesar de que estamos de acuerdo en las dificultades que trae consigo el cumplimiento real de este límite, no está de más que intentemos analizar qué es lo que con él se pretende.

El legislador al establecer el límite alude a la presión fiscal efectiva, y no a la presión fiscal normativa, lo que ya trae consigo una gran dosis de inseguridad. Así, se refiere no a que la presión fiscal que establecen las distintas Comunidades Autónomas a través de

(23) RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades...* Cit. ,pág. 566.

(24) En un primer momento se destacaba tanto en el artículo 7.1 b) de la Ley de Convenio Económico de Navarra, como en el artículo 4 del Concierto Económico Vasco, que la presión fiscal efectiva global en estos territorios no podía ser inferior a la del Estado. Sin embargo, como consecuencia de sendas modificaciones llevadas a efecto por la Ley 19/1998, de 15 de marzo en el caso del Convenio Económico de Navarra, y por la Ley 38/1997, de 4 de agosto para el Concierto Económico Vasco, se establece ahora, tal y como sucede para el resto de Comunidades, que dicha presión efectiva deberá ser equivalente a la estatal.

(25) RAMOS PRIETO *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades...* Cit. ,págs. 571 y 572) considera que lo que se está intentando es adoptar por anticipado una precaución, evitando así que una Comunidad Autónoma pueda iniciar rebajas fiscales desmesuradas, que la lleven a convertirse casi en un paraíso fiscal. Por su parte DE LA CRUZ («Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 247, 1998, pág. 163) lo considera «un brindis al sol, difícil de constatar en su efectivo cumplimiento». Vid. También SIMÓN ACOSTA, E.: «El Convenio Económico», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998, pág. 240.

las normas sea equivalente, sino a que el modo de gestionar la bolsa de fraude por parte de las mismas sea también similar, pues no se soporta la misma presión fiscal efectiva en aquellas Comunidades cuyos cuerpos de inspección sean más meticulosos en el momento de gestionar un impuesto, que en aquellas otras en las que dichos procesos se llevan a efecto de una forma más liviana. La utilización de este adjetivo supone, ya desde el principio, un primer problema en el momento de impugnar una norma por violación del límite que estamos analizando, pues si el estudio de las normas de desarrollo de competencias es relativamente fácil de llevar a efecto, no es nada sencillo probar cuál es la efectividad que en el momento de gestionar un impuesto demuestra cada una de las Comunidades Autónomas.

En cuanto al significado de la expresión presión fiscal efectiva global, podemos partir de las distintas interpretaciones que de la citada fórmula lleva a efecto el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de julio de 1991. Plantea este tribunal una triple opción: así, en primer lugar, que la presión fiscal efectiva a considerar podría ser aquella a la que está sometida una persona; en segundo lugar, que podría referirse a la que deriva de cada impuesto en concreto; y en último término, que podría afectar a todo un ejercicio u a un conjunto de tributos (26).

De las tres interpretaciones señaladas, no creemos que la segunda sea defendible, pues se utiliza por el legislador la expresión global, por lo que parece que queda fuera de toda duda que la comparación se deba efectuar impuesto a impuesto, sino que habrá que tomar como punto de comparación el sistema tributario autonómico en su conjunto. De igual modo, tampoco sería muy adecuado tomar como punto de referencia la situación tributaria concreta a la que está sometida una persona.

Por tanto consideramos, tal y como hizo el propio tribunal en la sentencia mencionada (27), que la más acorde con los términos utilizados por el legislador es la que opta por tomar como punto de comparación al sistema tributario en su conjunto. Sin embargo, debemos poner de relieve que este criterio ha sido modificado por el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de febrero de 1998 (28).

A pesar del cambio mencionado, creemos que el legislador en todo momento ha querido tener como punto de comparación al sistema tributario en su conjunto, pues el término global parece usarse en este sentido. Además, si procediéramos a una comparación individualizada de impuestos, nos encontraríamos que el margen de maniobrabilidad que se otorga a las Comunidades Autónomas sería muy reducido, siendo esto contrario a los principios que inspiran la regulación del sistema de financiación autonómica.

---

(26) *Vid.* En torno a estas interpretaciones VILLARÍN LAGOS, M.: «La incidencia del derecho comunitario en la interpretación de las reglas de armonización que afectan a las competencias tributarias forales». *Información fiscal*, núm. 27, 1998, págs. 95 y 96.

(27) Sigue también esta interpretación el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en Sentencia de 30 de junio de 1990.

(28) En cuanto a este cambio en la interpretación han sido muchas las aportaciones doctrinales realizadas en algunas de las cuales se critica ampliamente la solución dada por el Tribunal por encontrarla contraria a los propios términos que se usan por el legislador.

*Vid.* Entre otros VILLARÍN LAGOS, M.: «La incidencia del derecho comunitario en la interpretación de las reglas de armonización que afectan a las competencias tributarias ...». *Cit.*, págs. 83 a 107. ALIAGA AGULLO, Eva y NAVARRO FAURE, Amparo: «Comentario general de jurisprudencia». *Civitas REDF*, núm 98, mayo-junio, 1998, pág. 283. CUBERO TRUYO, Antonio y SÁNCHEZ DEL PINO, Antonio José: «Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya)». *Quincena fiscal*, núm. 4, febrero, 1998, págs. 89 a 102.

Finalmente, y una vez hemos analizado qué se entiende por presión fiscal efectiva global, podemos ver qué supone que la misma sea «equivalente a la del resto del territorio nacional».

Si partimos del concepto que del término equivalente da la Real Academia, diremos que es un adjetivo que supone equivaler a otra cosa, y equivaler se define como «ser igual una cosa a otra en la estimación, potencia o eficacia». De esta forma, si nos guiásemos únicamente por una interpretación literal de la norma, diríamos que lo que el legislador está intentando es que la presión fiscal de cada uno de los sistemas tributarios sea la misma. Ahora bien, de seguir este camino llegaríamos a unas conclusiones difíciles de compaginar con las competencias normativas que se han otorgado a las Comunidades Autónomas. Así, significa esto, tal y como pone de manifiesto junto a otras interpretaciones, AGULLO AGÜERO (29), que las diferencias que se establezcan como consecuencia del uso de las competencias normativas cedidas, sólo podrán ser cualitativas, pero no cuantitativas, en el sentido de que las discriminaciones que afecten a determinados tributos deberán ser corregidas o compensadas por otros tributos. Estamos de acuerdo con esta autora cuando mantiene, que esta interpretación no es sostenible, así podemos cuestionarnos hasta qué punto tiene sentido que se otorguen competencias normativas a las Comunidades Autónomas, si luego no se pueden realmente ejercer sin violar los límites fijados por las normas. Tampoco es muy lógico que una rebaja en un impuesto suponga una elevación en otro, dado que no todos los impuestos tienen una aplicación equivalente, por lo que tal medida no llevaría a cumplir el objetivo de que la presión fiscal efectiva global fuese equivalente.

Por tanto, y tal y como señala QUINTANA FERRER (30), de seguir una interpretación literal estaría prohibida la competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas, y la mínima desigualdad en la presión fiscal de los distintos entes autonómicos, lo cual constituye una contradicción evidente con los objetivos perseguidos con la introducción de elementos reales de corresponsabilidad fiscal y con la obligada consecuencia de la atribución de competencias normativas tributarias a las Comunidades Autónomas (31).

Así pues, y desde el momento que el objetivo perseguido por el legislador es que las Comunidades Autónomas ejerzan competencias normativas en relación con los impuestos debemos intentar una interpretación más amplia de la expresión equivalente. De esta forma, consideraba VARONA ALABERN (32), que en el caso de que las Comunidades Autónomas respetaran los límites y parámetros marcados por la propia ley de cesión, se debían considerar irrelevantes las diferencias de presión fiscal existentes en cada una de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, la desaparición de parámetros y límites como consecuencia de la aprobación del modelo de financiación vigente desde enero de 2002, imposibilita el mantenimiento de esta interpretación.

(29) AGULLO AGÜERO, A: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario» en AAVV *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, *Quaderns de treball*, núm. 50, Barcelona, 1999, pág. 46.

(30) QUINTANA FERRER, E: «Tributos cedidos y legislación ...», Cit. pág. 134.

(31) Destacaba igualmente CALVO ORTEGA (en AAVV: *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*. INAP, Madrid, 2000, pág. 76) que «la equivalencia no parece posible dado que la autonomía comporta por definición, diferenciación y es conveniente que así sea».

(32) VARONA ALABERN, Juan Enrique: «Principales novedades de la reciente ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 292, mayo, 1997, págs. 4 y 5.

A la vista de todo lo anterior, podemos considerar que el legislador lo que pretende con este límite es prohibir diferencias de presión fiscal demasiado grandes, es decir, evitar que alguna Comunidad Autónoma, en uso de las competencias que tiene cedidas, pueda incluso optar por la desaparición, casi total, de alguno de los impuestos estatales.

Sin embargo, si bien es cierto que en torno a la interpretación del límite encontramos algunos problemas, tal y como hemos puesto de manifiesto, también lo es que la aplicación del mismo plantea mayores dificultades. Así, en primer lugar, cómo podemos medir la presión fiscal efectiva de cada una de las Comunidades Autónomas, y aún en el caso de que esto pudiera llevarse a efecto, la diferencia de presión fiscal se debe alegar de un sistema tributario en su conjunto, y no sobre una norma concreta, lo que es difícil de fundamentar, pues normalmente se invocará ante los tribunales de justicia la infracción que al límite supone una norma concreta (33).

Teniendo presente todos los postulados hasta ahora mantenidos creemos, que el citado límite se ha establecido a modo de garantía general, o cautela, que sirva para concienciar a las Comunidades Autónomas que en el ejercicio de sus competencias no pueden crear grandes desigualdades que impliquen una gran competencia fiscal. Sin embargo, la virtualidad práctica de este precepto será sumamente escasa, dada la dificultad de alegación y prueba que tendríamos si intentásemos que el desarrollo de competencias normativas llevado a efecto por la Comunidad Autónoma fuera anulado por suponer una vulneración de este límite.

#### **4. EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA COMUNITARIA DE ARMONIZACIÓN FISCAL COMO LÍMITE AL EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS**

El último de los límites a analizar en relación con el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos es el cumplimiento de la normativa comunitaria de armonización fiscal. Se establece en el artículo 19.2 de la ley, lo que algunos han dado en llamar cláusula de reversión, según la cual, «las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

Con carácter general, debemos afirmar que la primacía del derecho comunitario sobre el nacional, rige no sólo en relación con las normas emanadas del Estado, sino sobre las que se promulgan en cualquier ámbito territorial. De esta forma, tal y como destaca VILLAR EZCURRA (34) existen dos principios bien consolidados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que son: el principio de autonomía institucional y el de responsabilidad del Estado.

---

(33) En relación con esta limitación de mantener la presión efectiva global equivalente señala YUSTE JORDÁN («El régimen de concierto económico entre el Estado y el País Vasco». *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, julio, 2002, pág. 58) que «la aplicación de la norma en sede judicial es poco menos que imposible, pues al hecho de que su eventual vulneración no es imputable a una norma sino al sistema en su conjunto, se une la dificultad técnica de medir con precisión la presión fiscal en un territorio y la coexistencia de tributos forales y estatales, pues los puntos de conexión son variados y no siempre estrictamente territoriales».

(34) VILLAR EZCURRA, Marta: «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea», *Estudios Financieros*, núm. 195, junio, 1999, pág. 137.

En virtud del primero, el derecho comunitario deberá respetar el modelo de organización territorial del Estado, por lo que la distribución interna de competencias dentro de cada país es una cuestión ajena a las exigencias comunitarias. En cuanto al segundo, debemos destacar que el único responsable ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea por el incumplimiento de la normativa comunitaria, es el Estado, con independencia de cual sea el órgano del que emanen las normas contrarias a los mencionados postulados.

Igualmente podemos preguntarnos si la desaparición de esta cláusula supondría la inexistencia de limitaciones. Ante este hecho, creemos que en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, todas las normas internas, independientemente de que sean estatales o autonómicas, deberán adaptarse a las directivas emanadas de la Unión Europea. Por tanto, aún en el caso de que la citada cláusula no se hubiese previsto expresamente, se entiende que las Comunidades Autónomas deben respetar los postulados comunitarios.

Por tanto, a pesar de que se puede afirmar que esta norma es innecesaria por la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario y del efecto directo de sus normas (35), el legislador ha considerado necesario el establecimiento expreso de las limitaciones que estamos estudiando (36).

A la vista de lo antes señalado, creemos que era innecesario que tal cláusula se estableciese expresamente por el legislador, sin embargo encontramos razonable la postura tomada por el Estado cuando decidió introducirla. Así, teniendo presente que el Estado es el único responsable de las posibles discrepancias que se pueden dar entre el derecho nacional y el comunitario, no está de más, que en el momento de otorgar el ejercicio de ciertas competencias normativas a las Comunidades Autónomas, les recuerde cuáles son las normas que en todo caso deberán respetar.

Ahora bien, ¿hasta que punto va a violar la normativa autonómica la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea? (37). Ante esta cuestión debemos observar que el legislador en el momento de ceder competencias normativas en torno a los tributos cedidos ha tomado ya precauciones para evitar que este conflicto se produzca realmente. Así en ningún caso va a ceder competencias en torno a aquellos impuestos sometidos al proceso de armonización fiscal, tales como el IVA, ciertos Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Operaciones Societarias (38). E incluso, en relación con los tributos sobre los que se han cedido competencias normativas, se han vedado aquellas cuestiones que pudieran crear conflicto con la normativa comunitaria, como v.gr. la imposibilidad de conceder autónomamente deducciones por inversiones de carácter empresarial en la cuota del IRPF.

---

(35) En este sentido VILLAR EZCURRA, Marta: «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal en la Unión...». Cit. pág. 141. GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación autonómica y derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, págs. 142 a 144.

(36) La Exposición de Motivos de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, señala en relación con la misma que «regula la incidencia en el ámbito de los tributos cedidos, del necesario sometimiento de España a las exigencias de armonización fiscal enumeradas en la Unión Europea».

(37) *Vid.* En relación con las posibles cuestiones que pueden plantearse VILLAR EZCURRA, M.: «Consideraciones sobre las nuevas posibilidades de cesión» en AAVV.: *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, 2002, págs. 117 a 146.

(38) LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: «Cesión de los Impuestos Especiales a las Comunidades Autónomas» en AAVV.: *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, IEF, Madrid, 2003, págs. 185 y ss.



Sobre los límites que la normativa comunitaria puede establecer en torno a determinadas deducciones que fomentan la inversión debemos tener en cuenta lo sucedido en relación con las llamadas «vacaciones fiscales» establecidas por las tres diputaciones forales vascas (39). Estas medidas fueron recurridas por la Comunidad Autónoma de La Rioja ante diversos órganos, produciéndose como consecuencia diversos pronunciamientos sobre las mismas. En primer lugar, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (40) anula las «vacaciones fiscales» vascas por representar una acusada exoneración del deber de contribuir establecido por la Constitución, pues constituyen medidas no idóneas para la promoción económica y que afectan a la libre circulación de personas y bienes. En segundo término, también el Tribunal Constitucional (41), ha declarado inconstitucionales las citadas medidas por producir entre otros efectos una «fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico». Como consecuencia de las denuncias presentadas ante la Comisión europea por determinadas organizaciones riojanas la Comisión ha emitido diversas decisiones en torno a estas medidas. Así, en decisiones de 11 de julio de 2001 y 20 de diciembre del mismo año, considera ilegales las mencionadas ayudas afirmando que «las vacaciones fiscales son incompatibles con el mercado común, pues no respetan las normas comunitarias aplicables a las ayudas en funcionamiento» (42). Finalmente el Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, en sentencia de 6 de marzo de 2002 se cuestiona también, la compatibilidad en el mercado común de los beneficios o ventajas fiscales concedidos por las diputaciones forales (43).

Sin embargo, y a pesar de que la aplicación de esta cláusula de reversión es prácticamente nula, son algunos los que plantean dudas en torno a la posible aplicación de la misma dada su gran ambigüedad (44).

Finalmente, y a modo de conclusión en torno a este límite creemos, que el legislador estatal únicamente quería dejar patente que el legislador autonómico está sometido en el momento de ejercer competencias normativas al derecho comunitario, en virtud del principio de primacía del mismo. Así, se establece esta previsión como una especie de cláusula general, con la cual el Estado intenta poner de relieve que en el caso de vulneración de la misma, deberá tomar aquellas medidas que considere necesarias, al ser él, el único responsable ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del cumplimiento del Derecho Comunitario en nuestro país.

---

(39) Se establecieron por diversas leyes de medidas en 1993 y 1994 por parte de las diputaciones forales vascas unas ayudas fiscales en forma de exención del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reciente creación.

(40) Sentencia de 28 de junio de 2002.

(41) Sentencia 96/2002, de 25 de abril.

(42) Recuerda la Comisión que en principio están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. Sin embargo las mismas pueden concederse con carácter excepcional en regiones que cumplan determinadas condiciones, pero este no es el caso de las ayudas estudiadas.

(43) *Vid.* GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas del Estado (Comentarios a dos sentencias del Tribunal de Primera instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, dictadas en relación con determinadas ayudas a empresas situadas en el País Vasco)», *Información Fiscal*, núm. 55, enero.-febrero, 2003, págs. 85 y ss.

(44) Así destaca QUINTANA FERRER («Tributos cedidos y legislación ...» Cit. pág. 135) que con relación a la misma no se concretan ni los presupuestos, ni los límites, ni los efectos de la reversión. Por su parte VILLAR EZCURRA, Marta: «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal en la Unión...». Cit. pág. 143) destaca que las expresiones usadas por la misma son lo suficientemente indeterminadas como para provocar problemas en su aplicación cuando el Estado vaya a hacer valer tal cláusula de automatismo.

## 5. CONCLUSIONES

Las Comunidades Autónomas al ejercer las competencias que tienen atribuidas en relación con los tributos cedidos no son absolutamente libres, sino que deberán respetar en todo caso una serie de límites.

En primer lugar, el principio de territorialidad y neutralidad recogidos en el artículo 157.2 de la Constitución. En cuanto al respeto de estos principios por las normas que se han ido aprobando surgen dudas, en relación con ciertos impuestos de naturaleza personal, tales como, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde parece que se viola el principio de territorialidad. Sin embargo tal vulneración no se produce, pues el legislador no adopta medidas directamente relacionadas con bienes situados en una Comunidad Autónoma.

En segundo término, el legislador autonómico está sometido a las limitaciones recogidas en el artículo 19.2 de la LOFCA. Sin embargo creemos que la virtualidad práctica de estas limitaciones es muy dudosa. Mas bien parece que el legislador estatal establece aquí una especie de cautela para evitar que existan grandes desigualdades entre las distintas Comunidades Autónomas.

Finalmente se afirma expresamente por la normativa estatal que habrá de respetarse el derecho comunitario, tal precisión no tenía que haberse hecho expresamente, pues dicho respeto debía darse de igual forma. Sin embargo, dado que el único responsable de la violación de tal derecho es el Estado, se ha estimado conveniente mencionar este límite, salvaguardándose, igualmente, el poder para revertir en el Estado las competencias normativas cedidas si las medidas adoptadas no respetaran el límite marcado.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2000): *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, INAP, Madrid.
- AGULLO AGÜERO, A. (1999a): «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario», en AAVV *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, *Quaderns de treball*, núm. 50, Barcelona, págs. 46 y ss.
- AGULLO AGÜERO, A. (1999b): «Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma». en AA.VV: *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw Hill, Madrid, págs. 446 y ss.
- ALIAGA AGULLO, Eva y NAVARRO FAURE, Amparo (1998): «Comentario general de jurisprudencia», *Civitas REDF*, núm 98, mayo-junio, págs. 283 y ss.
- ALONSO GONZÁLEZ (1997):«Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre, 1997, pág. 19.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. (1991): *Compendio de Derecho Financiero*, Compas, Alicante.
- BOKOBO MOICHE, S.(1998): *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid
- CORS MEYA, J. (1988): «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, núm. 59, págs. 422 y ss.

- CRUZ, B. DE LA (1998): «Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 247, págs. 163 y ss.
- CUBERO TRUYO, Antonio y SÁNCHEZ DEL PINO, Antonio José (1998): «Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya)», *Quincena fiscal*, núm. 4, febrero, págs. 89 y ss.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1987): «Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las CCAA», en AAVV. *Las Cortes Generales*. Tomo II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, págs. 1041 y ss.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. (1993): «Problemas de extraterritorialidad en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 13, enero/marzo, págs. 131 y ss.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (2003): «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas del Estado (Comentarios a dos sentencias del Tribunal de Primera instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, dictadas en relación con determinadas ayudas a empresas situadas en el País Vasco)», *Información Fiscal*, núm. 55, enero.-febrero, págs. 85 y ss.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (1994) *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (2003): «Cesión de los Impuestos Especiales a las Comunidades Autónomas» en AAVV *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. IEF, Madrid, págs. 185 y ss.
- LASARTE (1996): *Manual General de Derecho Financiero*. Tomo IV. *Sistema tributario autonómico y local*. Comares, Granada, 1996.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. (1999): «Gravamen autonómico o complementario. Cuota diferencia» en AA.VV.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, Valladolid.
- ORÓN MORATAL, G. (1997): «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas» en AAVV *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Valladolid, pág. 90.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis (1970): *Las ficciones jurídicas en el derecho tributario*. EDERSA, Madrid.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel (1997): «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas.», *Estudios Financieros*, núm. 175, octubre, págs. 110 y ss.
- PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA (1992): «Presunciones y ficciones en materia tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 61, pp. 56 y ss.
- PLAZA Y JABAT, J. (1998): «La base constitucional de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para regular determinados aspectos de los tributos integrantes del sistema tributario del estado» en AA.VV: *Constitución y el nuevo diseño de las administraciones estatal y autonómica*. XIX Jornadas de Estudio. Civitas, Madrid, págs. 934 y ss.
- QUINTANA FERRER, E. (1999): Tributos cedidos y legislación autonómica. *Estudios financieros*, núm. 200, noviembre, págs. 134 y ss.

- RAMOS PRIETO, J. (2001): *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada.
- RODRÍGUEZ-BERELJO LEON, María y ZABIA DE LA MATA, Elisa (1997): «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *Crónica Tributaria*, núm. 82-83, págs. 246 y ss.
- SALA GALVÁN, G. (1996): «Los principios limitativos del poder financiero de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia Constitucional», *Civitas REDF*, núm. 90, abril/junio, págs. 275 y ss.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1998): «El Convenio Económico». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, págs. 240 y ss.
- VARONA ALABERN, J. E. (1997): «Principales novedades de la reciente ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 292, mayo, págs. 4 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M. (1999): «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Estudios Financieros*, núm. 195, junio, págs. 137 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M. (2002): «Consideraciones sobre las nuevas posibilidades de cesión», en AA.VV.: *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, págs. 117 y ss.
- VILLARÍN LAGOS, M. (1998): «La incidencia del Derecho comunitario en la interpretación de las reglas de armonización que afectan a las competencias tributarias forales», *Información fiscal*, núm. 27, págs. 95 y ss.
- VILLARÍN LAGOS, M. (2000): *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid.
- YEBRA MARTUL ORTEGA, Perfecto (1998): «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica». *Impuestos*, núm. 22, noviembre, págs. 13 y ss.
- YUSTE JORDAN, J. (2002): «El régimen de concierto económico entre el Estado y el País Vasco», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, julio, págs. 58 y ss.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1996): «El nuevo modelo y el bloque de constitucionalidad». *Dirección y Progreso*, núm. 150, págs. 61 y ss.

---

# ELEMENTOS PARA UN ANÁLISIS DEL SISTEMA DE INFRACCIONES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

---

Miguel Ángel Sánchez Huete  
Universidad Autónoma de Barcelona

## RESUMEN

La infracción tributaria, ni es un mero incumplimiento de la norma tributaria, ni resulta un simple interés administrativo lesionado. Sobre tales presupuestos las infracciones de la Ley General Tributaria, lejos de constituir ilícitos aislados, configuran un complejo sistemático que precisa ser explicado en base a sus propias singularidades. Por un lado se observa como su clasificación legal, en infracciones leves, graves y muy graves, no acoge con plenitud el principio de culpabilidad. Por otro, la descripción de los tipos infractores resulta extremadamente compleja, y precisa ser interpretada en clave estrictamente punitiva y no tributaria.

*Palabras clave:* Infracción tributaria, donación tributaria, *ius puniendi*, bien jurídico, culpabilidad, ocultación.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. PRESUPUESTOS DOGMATICOS. 2.1. Identidad punitiva del delito y la infracción. 2.2. La infracción no es un mero incumplimiento tributario. 2.3. Necesidad e importancia del bien jurídico. 3. SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES. 4. LAS INFRACCIONES MATERIALES.4.1. Infracciones de lesión para la deuda tributaria. 4.1.1. *Dejar de ingresar sobre la base de una autoliquidación.* 4.1.2. *Dejar de ingresar sobre la base de una declaración.* 4.1.3. *Obtención de devoluciones tributarias.* 4.2. Infracciones de peligro. 4.2.1. *Solicitar indebidamente devoluciones y beneficios fiscales.* 4.2.2. *Preparación de la evasión con actos previos contables o de declaración.* 4.2.3. *Preparación de la evasión en el régimen de imputación de rentas.* 5. NOTAS SOBRE LAS INFRACCIONES FORMALES.

## 1. INTRODUCCIÓN

Afrontar la explicación del sistema de infracciones establecido en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) precisa de aclarar la perspectiva en la que ha de orientarse su examen. Es así como, delimitados los presupuestos dogmáticos, podremos

abordar la tarea de pergeñar la ingente tarea que supone describir las infracciones de la LGT (1). Todo ello en el bien entendido que dichos ilícitos no constituyen una manifestación puntual de la normativa tributaria, sino que resultan un conjunto sistemático y organizado, que si bien poseen una excesiva dependencia de las obligaciones en torno a cuyo incumplimiento se configuran, resultan vertebrados por principios ordenadores punitivos.

## 2. PRESUPUESTOS DOGMATICOS

Resulta necesario poner de relieve algunas de las proposiciones que explicitan la visión que sustentamos y que parte de la identidad de las sanciones administrativas respecto de las penales, del delito y de la infracción. A continuación señalamos aquellos presupuestos que poseen una especial relevancia en el contexto de la descripción típica de las infracciones tributarias.

### 2.1. Identidad punitiva del delito y la infracción

La infracción sancionada en vía administrativa –en nuestro caso en vía tributaria– posee una naturaleza idéntica a la penal. Así, la generalidad de la doctrina tributaria, partiendo de la identidad sustancial entre los ilícitos tributario y penal, ha llegado a la consecuencia de la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador tributario. SAINZ DE BUJANDA afirmaba: «Por nuestra parte, consideramos que no existe distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones penales y administrativas y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal, atiende exclusivamente a valoraciones político-sociales [...] La admisión de la tesis defendida conlleva una consecuencia práctica de gran importancia: la aplicabilidad de los principios generales del Derecho Penal para suplir las lagunas de las normas reguladoras de las normas tributarias» (2). Es mayoritaria la postura que afirma que la potestad sancionadora de la Administración y la potestad penal de los Jueces y Tribunales forman parte de un *ius puniendi* único y genérico del Estado.

Se parte, pues, de la unidad de la potestad punitiva del Estado, la cual, posee dos manifestaciones, la penal y la administrativa. Tal postura ha sido reconocida por la Jurisprudencia, incluso antes de la Constitución de 1978. Así, la doctrina del Tribunal Supremo, en Sentencias de 27 de junio de 1950, de 19 de octubre de 1964 y, sobre todo, de la década de los setenta, sirva de paradigma la de 2 y 25 de marzo de 1972, se señala que «la ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación «en blanco» a la Administración, para que ésta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho Pe-

(1) El examen más exhaustivo y referenciado de dicho régimen lo efectuamos en la obra titulada *Las infracciones tributarias en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid, 2007. El presente artículo tiene su origen en la ponencia realizada en el curso de doctorado de la Universidad Complutense de Madrid celebrado el 12 de febrero de 2008 en el Instituto de Estudios Fiscales.

(2) SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 404. En parecidos términos, entre otros, PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 264, FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T.», *Revista Jurídica de Cataluña*, fasc. 4, vol. XXXIV, 1985 y ZORNOZA PÉREZ: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales de derechos sancionador)*, Madrid, Civitas, 1992, pág. 67.

nal». Dicha posición conlleva un trasvase matizado del régimen penal, así la tan citada STC 18/81, de 18 de junio : «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STSs. de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales». Se aboga por la unidad del fenómeno sancionador que parte de la identidad sustancial entre ilícitos y, consecuentemente, la aplicación matizada de unos principios comunes (3). Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo –no indemnizatorio– que evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre éstas y las penas. Se ratifica la sustancial identidad entre ilícito penal y administrativo. Asimismo, tales instituciones punitivas poseen una autonomía conceptual e institucional, formal y sustantiva. Autonomía, plasmada en un régimen propio y separado de otras figuras, y en el sometimiento a criterios jurídico-materiales ajenos a los que rigen el tributo. No hay que olvidar que el tributo se conecta con la idea básica de capacidad económica del contribuyente, siéndole ajena la idea de represión y culpabilidad.

En tal sentido, y ante la LGT de 2003, PÉREZ ROYO considera al tema de la naturaleza jurídica en este ámbito como una de las cuestiones resueltas (4). No obstante, el legislador mantiene reticencias a la plena aplicación de tal planteamiento, pues existe la pervivencia de aspectos que emparentan a la infracción con el incumplimiento tributario y con la naturaleza indemnizatoria y resarcitoria del mismo. Así se evidencia, en la cita de causas de no responsabilidad de clara raigambre civil, o en el tratamiento de la figura del responsable de la sanción, o en la persistencia del recargo por ingreso extemporáneo –institución que pretende algo más que compensar el retraso producido–.... Se trata de rémoras en la implantación de una concepción propiamente sancionadora, pues tales instituciones aparecen diseñadas sobre la base de restaurar o indemnizar un daño ocasionado, y no por la realización de un acto lesivo a los valores de la comunidad encarnados en bienes jurídicos. No podemos olvidar que mientras la sanción penal se

---

(3) Particularmente explícita resultó la doctrina establecida, y recogida por la STS 9 de enero de 1991 (*RJ* 1991\3447), que parte de la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena, y afirma que «esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la «doctrina legal» de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya STS de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas». En la misma resolución se expresa que «en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance que «las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal» ... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: «ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción». La misma sentencia expone que «esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después», citándose al efecto las STEDH de 8 junio 1976 (*Engel*) (TEDH 1976\3), 21 febrero 1984 (*Otzürk*) (TEDH 1984\2), 2 junio 1984 (*Campbell y Fell*) (TEDH 1984\9) y 22 mayo 1990 (*Weber*) (TEDH 1990\13)».

(4) PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Edición 14ª, Madrid, 2004, pág. 327.

orienta hacia la retribución o prevención, la responsabilidad civil se orienta hacia la reparación (5).

La identidad de la naturaleza entre ambas clases de ilícitos no supone una misma extensión en los principios reconocidos. No supone que los principios penales hayan de trasladarse en su integridad al ámbito del Derecho Sancionador administrativo, en una aplicación literal, sino que su traslación debe hacerse con ciertos matices. Todo lo cual da como fruto un régimen ciertamente impreciso (6). En todo caso, los matices «no alcanzan al contenido esencial de las garantías de los derechos de los ciudadanos que deben ser respetados en este ámbito» (7). A este respecto QUINTERO señala : «Cuando se declara que las mismas garantías observables en la aplicación de las penas se han de respetar cuando se trata de imponer una sanción administrativa, no se hace en realidad referencia a todas o cada uno de los principios o reglas reunidas en la Parte General (del Derecho Penal), sino aquellos a los que el derecho penal debe someterse para satisfacer los postulados del Estado de Derecho, que son principios derivados de los declarados en la Constitución como fundamentales» (8). Se ha de tener presente que no todos los principios del Derecho Penal previstos en el art. 24 de la CE son de aplicación al ámbito de las sanciones administrativas, v.gr. asistencia letrada, juez ordinario predeterminado por la ley... Así el TC ha estimado inaplicables, el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), el derecho a un juez imparcial –en su vertiente de separación orgánica de funciones de instrucción y decisión STC 22/1990 y 76/1990–, el derecho a la publicidad del procedimiento –no se considera aplicable a procedimientos administrativos disciplinarios en STC 2/1987, 190/1987–, el derecho a la asistencia jurídica gratuita –STC 74/1985–. Por consiguiente, ni todos los principios penales son aplicables al Derecho sancionador administrativo, ni los aplicables lo son de manera plena. Pero, en ningún caso, puede ser desconocidos en aquello que resultan esencial para el derecho punitivo.

La intención de aumentar el matiz en la aplicación de los principios punitivos se puede observar en la LGT cuando habla de la especialidad de los principios aplicables. Resulta particularmente inquietante la afirmación que efectúa el art. 178 de la LGT al señalar que la potestad sancionadora se ejercerá de acuerdo a los principios regulados en la materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. La referencia a materia administrativa se ha de entender efectuada a la potestad sancionadora de la administración, y no a cualquier materia administrativa, sino al ámbito punitivo de la misma. A través de la declaración legal efectuada, y según su tenor, se pretende modular los ya matizados principios punitivos aplicables (9). Se genera inquietud, tanto por la pretensión de singularizar aquello que resulta básico y que integra el carácter de principio, como por el hecho de pretender hacerse a través de una ley. Ni uno ni otro

(5) KELSEN, Hans: *Teoría General del Derecho y del Estado*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995, pág. 58-59.

(6) En tal sentido ZORNOZA «[...]»Ello supone el establecimiento de una reserva excesivamente inespecífica, que resulta preocupante, no sólo porque genera una cierta indefinición al no parecer claro cuáles han de ser tales matices, sino, sobre todo, porque no es posible establecer con suficiente precisión las razones que la justifican ni, en consecuencia, fijar con seguridad su alcance.» (ZORNOZA PÉREZ: *El sistema...Op. cit.*, pág. 67).

(7) PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 218.

(8) QUINTERO OLIVARES, G.: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal», *RAP*, nº 126, 1991, pág. 262.

(9) MARTÍNEZ LAGO califica con buen criterio a dicha especialidad como una mención superflua o inconstitucional (MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario», *CyT*, nº 4/2006, pág. 106).



aserto resulta asumible, y en mayor medida cuando los principios poseen derivación constitucional al estar basados en los arts. 23 y 24 de la CE cuyo rango les hace intangibles por una ley.

La existencia de tales especialidades en los principios punitivos resulta ejemplificada en el tratamiento efectuado del arrepentimiento espontáneo en relación a los incumplimientos fuera de plazo, pero antes de requerimiento administrativo. Es la regularización extemporánea establecida en el art. 179.3 de la LGT. En tal precepto se establece el principio general de no sancionar la regularización, incumplimientos tardíos antes de requerimiento, como manifestación de una voluntad de arrepentimiento del obligado. Por un lado, únicamente y de manera excepcional, se establecen consecuencias punitivas para el caso de incumplir algunas de las obligaciones de declaración contenidas en el apartado 1 del art. 198 de la LGT, quedando excluidas de punición las restantes obligaciones de presentar declaración, y demás obligaciones formales del art. 200 al 206 de la LGT. Ante tal régimen las preguntas y dudas nos asaltan ¿por qué se sancionan tales incumplimientos formales y no otros?. No encontramos respuesta. Por otro lado, respecto de los incumplimientos basados en obligaciones materiales, cabe diferenciar los supuestos de lesión –art. 191 a 193 de la LGT– de los de peligro para la deuda tributaria –art. 194 a 197 de la LGT–. A los comportamientos de lesión de la deuda tributaria se aplica el régimen del art. 27 de la LGT, con lo que más que evidenciar una exoneración se manifiesta una punición encubierta, dada la naturaleza híbrida, represivo-indemnizatoria, del recargo. Mientras que los comportamientos de peligro quedan impunes. Ante tal regulación las anteriores cuestiones se reiteran y seguimos sin encontrar una respuesta

El ahondar en la singularidad de lo sancionador tributario resulta un intento de introducir más matices, en definitiva más excepciones, en el maltrato reconocimiento de los principios aplicables. Existe el riesgo de magnificar la especialidad y hacerla superlativa, para así pretender un fraude de principios, evitar su aplicación bajo la apariencia de legalidad. Es un fraude de principios en la que, bajo la apariencia de la especialidad, se pretende obviar su reconocimiento y la necesidad de su plena aplicabilidad. En un contexto de preocupación por el fraude de ley –en nuestro caso el conflicto en la aplicación de las normas– del contribuyente, ¿resulta que el legislador nos está defraudando la plena aplicación de los principios sancionadores?.

La proclamada unidad del ordenamiento punitivo no comporta asumir en su integridad, y con idéntico significado, las estructuras conceptuales explicativas del Derecho penal. Pues, si aproximamos el Derecho sancionador administrativo al Derecho Penal, ¿dónde estará la diferencia?, y si, por el contrario, disminuimos las garantías del imputados por una sanción ¿dónde estará el sistema garante propio de un Estado de Derecho?. El Derecho Penal no es Derecho Sancionador administrativo, ni el Derecho Sancionador administrativo es Derecho Penal. Por ello resulta necesario acotar la relación existente entre Derecho Penal y Derecho Sancionador Administrativo siendo, como son, espacios normativos diferenciados pero con una naturaleza común. Tampoco hemos de olvidar que lo aplicado a nuestro ámbito son principios punitivos y no preceptos positivados.

El Derecho Penal resulta el referente a aplicar por el Derecho Sancionador administrativo. Referente, por lo avanzado de su dogmática y por propender y enfatizar una visión garantista ante la imposición del mal que constituye la sanción. El Derecho Penal opera como pauta técnica y punto de referencia en la medida que expresa la cota máxima de garantías a asumir. Referente, cuya importación de régimen y dogmática se ha de efectuar también con matices. El traslado del acervo penal, de sus esquemas conceptuales y dogmáticos, se ha de efectuar con cautelas. Así, el papel de referente evolucionado y técnico del Derecho Penal tampoco implica una traslación mecánica de su

bagaje doctrinal, de su dogmática y metodología. Se traen los esquemas conceptuales básicos que permitan aprehender una realidad próxima como es la sancionadora. En el mismo sentido, es lógica la existencia de tales discrepancias conceptuales y dogmáticas con el Derecho Penal, pues éste posee una trayectoria propia y una independencia conceptual que conlleva la singularidad de la imposición de determinadas penas más graves.

El Derecho Sancionador Administrativo es un cuerpo normativo diverso, si bien disperso en diversas regulaciones administrativas, que precisa de un tratamiento diferenciado. No obstante, dicho criterio, no ha de abocar a adoptar posturas y criterios propios del ámbito civil. El ilícito sancionador y el ilícito civil representan dos concepciones jurídicas diversas, como corresponde a las distintas perspectivas que adoptan las ramas del Derecho en las que se incardinan. En términos generales, puede apreciarse como en el ilícito civil prevalece y se prioriza el estudio del efecto –el daño–, más que la causa –el comportamiento infractor–. Por contra, el ilícito sancionador muestra mayor preocupación por analizar la voluntad de la causación sobre el efecto. La función llamada a cumplir por ambos ilícitos es diversa. Desde la perspectiva civil, se busca atribuir el daño causado, y desde la penal, evitar que se produzca.

Así el Derecho sancionador tributario no es un Derecho Administrativo sancionado. Es un derecho sustantivo, no adjetivo, o sea, no cualifica una rama del derecho, en nuestro caso la tributaria, sino que regula y establece de manera directa el desvalor originado y sus consecuencias, con independencia de la relación jurídico-tributaria que tenga por base. Por ello, la imputación de un ilícito no necesariamente ha de tener por base el incumplimiento de una relación jurídico tributaria. El hecho de que la infracción administrativa tenga por base el incumplimiento de una rama jurídica u otra, no transmuta la naturaleza del ilícito, continua poseyendo una naturaleza punitiva. El concreto ámbito tributario adjetiva tal aspecto, y sirve para adecuar la respuesta y la configuración de la infracción a un contexto concreto. Al margen de tal utilidad no existe distinción para valorar unos u otros ilícitos y sus correlativas sanciones.

El ilícito sancionador nace de la realización de una infracción tributaria, no se origina por el incumplimiento de una relación jurídica previa, sino que el suyo es un contexto distinto, netamente punitivo. Se origina por la realización de un comportamiento lesivo para la organización preconizada socialmente, al que se le atribuye un estímulo negativo, un efecto represivo-preventivo: la sanción. La realización de una infracción tributaria origina una serie de posiciones jurídicas diferenciadas en la que aparecen, por un lado, unas potestades de la Administración y, por otro, unos derechos-garantías del ciudadano-imputado. Tales posiciones de vinculación y atribución difieren de las relaciones jurídicas tributarias, por su función represivo-preventiva, y su finalidad lesiva, de causar un mal. No se pretende reintegrar el patrimonio dañado, pues ésta tarea corresponde a la responsabilidad tributaria, y no a la sancionadora.

## **2.2. La infracción no es un mero incumplimiento tributario**

Una de las principales cuestiones en este ámbito resulta delimitar los incumplimientos infractores sancionados. No obstante, la delimitación más sencilla no es la positiva, la propia del principio de tipicidad y que evidencia la autonomía del Derecho sancionador, sino la negativa. Tal perspectiva se evidencia al intentar contestar la siguiente cuestión: ¿qué incumplimiento tributario no resulta objeto de infracción?

La regulación de la LGT respecto de la descripción de los comportamientos infractores parece partir de un principio general implícito: todo incumplimiento tributario es susceptible de estar integrado en un comportamiento infractor; tanto de obligaciones

tributarias materiales como formales. Materiales, en sentido de obligaciones pecuniaras que basculan en torno de la ausencia de ingreso, ya sea de las derivadas de una autoliquidación (art. 191 de la LGT) o declaración (art. 192 de la LGT), o ya sean conductas preparatorias de las anteriores conductas (art. 194 a 197 de la LGT). Respecto de las obligaciones formales se establece una distinción estrechamente apegada a los incumplimientos de la obligación tributaria respectiva (art. 198 a 206 de la LGT). Las descripciones típicas de las infracciones tributarias resultan excesivamente latas, y existe un solapamiento entre el incumplimiento tributario y la infracción, entre la relación jurídico tributaria y la potestad sancionadora.

El incumplimiento de la relación jurídico tributaria, como base del comportamiento infractor, no es un elemento nocivo o negativo, siempre y cuando:

En primer lugar, respete los criterios de predeterminación y seguridad insitos en el principio de tipicidad. La garantía material del principio de legalidad, reconocido en el art. 25 de la CE, comporta el mandato de taxatividad o certeza, que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones (*lex certa*). Esta exigencia conlleva exigir el cumplimiento de dicha taxatividad al legislador por derivarse del mencionado precepto constitucional. El incumplimiento que se describa ha de ser concreto y preciso, no genérico. Se ha de señalar expresamente el comportamiento infractor, huyendo de establecer categorías o referencias genéricas a tipos de incumplimientos. En todo caso, ha de aportar una información suficiente de manera que resulte cognoscible el comportamiento prohibido.

En segundo lugar, el incumplimiento ha de ser relevante, de acuerdo con la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido. El incumplimiento, a la hora de configurar la infracción, no ha de ser una mera protección accesoria del Derecho Tributario. La descripción de la infracción no puede ser ajena a los fines y fundamentos propios del Derecho sancionador. No atender a tales criterios sería prescindir de una perspectiva auténticamente punitiva. Pues, el derecho sancionador ocuparía el papel de mero garante de la norma tributaria, tendría una posición de accesoriedad.

De la regulación de la LGT se evidencia un solapamiento entre el incumplimiento tributario y la infracción, entre la relación jurídico-tributaria y la actuación sancionadora. La superación de tal modelo punitivo, apegado al incumplimiento de la obligación precisa de que, en primer lugar, se delimite la infracción en torno al bien jurídico que está llamado a proteger, desterrándose así la función accesoria de la infracción como protectora de la obligación jurídica. En segundo lugar, se ha de partir del hecho de que la sanción no es deuda tributaria y, consecuentemente, no puede ser tratada materialmente como tal, impuesta en un procedimiento tributario y aplicando reducciones basadas en criterios en que prevalecen el interés tributario al sancionador. Lo anterior aboca a que la solución para abordar, sobre todo, las infracciones formales no está en la letra de su tipificación, sino en efectuar interpretaciones más sustanciales de sus tipos. Tal estado de cosas aboca a que la descripción típica efectuada no es garantía de seguridad, no es propiamente tipificación; y ante dicha inseguridad, ¿quién no se conforma o llega a un acuerdo?

Por ello es preciso tener presente que el incumplimiento de la obligación tributaria y la infracción no es una misma cosa. Se trata de un fenómeno diverso cuya diferencia es cualitativa y no cuantitativa. La infracción precisa, en todo caso, de una acción típica antijurídica, culpable y punible. En tal sentido, la evidencia de un incumplimiento no manifiesta la comisión automática de una infracción. De la misma manera que tampoco un incumplimiento tributario es indicativo, siempre y en todo caso, de una culpabilidad o intencionalidad. El incumplimiento es un dato objetivo y la intención del sujeto no; de ahí que no puede derivarse, sin más, un contenido de culpabilidad.

### 2.3. Necesidad e importancia del bien jurídico

El Derecho sancionador tributario posee resabios de considerar a las infracciones como ilícitos menores, más basados en la omisión de la obediencia debida a la Administración, que en la lesión de bienes jurídicos. En tales planteamientos parecen resonar ecos de las teorías del Derecho penal Administrativo de GOLDSMIDT el cual escinde dos ilícitos, el penal y el administrativo, no tan solo al atribuirse a instancias sancionadoras diversas —Jurisdicción y Administración—, sino por el hecho de que únicamente las infracciones penales ponen en peligro o dañan los bienes jurídicos, mientras que las infracciones administrativas son meras contravenciones que únicamente lesionan intereses administrativos (10). Tales planteamientos han de ser superados pues parten de una visión que patrimonializa en la Administración el objeto de protección. En tal perspectiva las infracciones tributarias constituirían sanciones de autoprotección administrativa (11), no de protección de los intereses generales. Ahora bien, la Administración no posee intereses propios pues, siempre y en todo caso, actúa en interés de la colectividad —art. 103.1 CE—. Como nos recuerda ZORNOZA, la posición jurídica de la Administración no es objeto de protección en sí misma, pues no son sus intereses los amparados, sino la defensa de los intereses generales que tutela (12).

La imposibilidad de identificar infracción e incumplimiento de la obligación tributaria conlleva que han de tipificarse únicamente determinadas lesiones de valores sociales relevantes, encarnados en la protección a bienes jurídicos. El bien jurídico aparece como requisito material de la significación del incumplimiento tipificado. Pues la esencia de la infracción reside en la imposición de males, lesiones jurídicas, sobre la base de ataques especialmente nocivos contra bienes jurídicos. Negar que las infracciones tributarias defienden bienes jurídicos, comporta negar que protegen valores socialmente consensuados, el orden ético social imperante, y aboca a entronizar al interés administrativo, al interés individual de la Administración como objeto de protección. La sanción no puede concebirse como un instrumento para que la Administración persiga fines propios.

El bien jurídico resulta el criterio material de aprehensión de los comportamientos relevantes punitivamente. También, resulta el elemento que delimita aquellos comportamientos que han de ser sancionados. Dicha delimitación comporta una perspectiva positiva, en la medida que afirma los comportamientos que lesionan o ponen en peligro bienes jurídicos. Pero también una perspectiva negativa, ya que no podrá ser sancionada cualquier conducta. En tal contexto se habla de principio de ofensividad para evidenciar la relevancia de la acción en relación a la necesidad de la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico. No existe infracción sin ofensa a un bien jurídico. El sistema sancionador tributario no puede configurarse como un orden que ampara una determinada voluntad política o moral. La exigencia de lesión de un bien jurídico va pareja al hecho de que la acción, para ser punible, ha de ser un comportamiento externo. Únicamente, los hechos lesivos pueden ser sancionados. Con ello se enfatiza que no pueden ser objeto de

(10) Así lo recoge H. MATTES: *Problemas del Derecho Penal Administrativo. Historia y Derechos comparado*. (Traducido por RODRIGUEZ DEVESA). Madrid. Edersa. 1979.

(11) GARCÍA DE ENTERRÍA distingue, dentro de las sanciones administrativas, dos clases diferenciadas en base a su finalidad: de autotutela y heterotutela. (GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «El problema jurídico de las sanciones administrativas», *REDA*, n.º 10, 1976, pág. 400).

(12) Así afirma que «lo cierto es que su posición no es objeto de tutela porque en sí misma sea merecedora de protección alguna, esto es, para garantizarle las prestaciones necesarias para su funcionamiento, sino como concepto que existe en función de la protección de intereses generales» (ZORNOZA PÉREZ: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias...Op. cit.*, pág. 39).

represión estados peligrosos basados en la personalidad asocial. En tal sentido, la condición de obligado tributario no puede predeterminar una presunción de culpa, o una consideración específica por su posición jurídica previa. La relación jurídica previa no puede predeterminar la consideración sancionadora.

Existe la necesidad de delimitar cuales son los bienes jurídicos protegibles para, posteriormente, y a contrario, acotar los desvalores a reprimir. Esto permitirá una mejor configuración del sistema de infracciones y sanciones, su clasificación, y el establecimiento de una punición más proporcionada y homogénea. Así se posibilitaría efectuar una clasificación y ordenación legal acorde a la gravedad de los comportamientos comisivos. Se ha de tener presente que la actual clasificación de las infracciones en leves, graves y muy graves presenta numerosas anomalías, pues no tiene una vigencia general para todas las infracciones, ni todas sus sanciones son acordes a dicha calificación. En el mismo sentido, en la actualidad, se incluyen en una ley general la tipificación de infracciones de impuestos especiales sin que acertemos a ver su lógica, v.gr. obligaciones aduaneras del art. 198 de la LGT. Desde la perspectiva más concreta de la tipificación de la infracción, la concreción del bien jurídico permitirá evitar la dependencia existente entre el incumplimiento de la obligación tributaria y la infracción. Se ha de reiterar que la infracción tributaria no es incumplimiento tributario, pues aquella ha de comportar una lesión o puesta en peligro del valor amparado socialmente, ya genere un resultado y/o perjuicio económico, o un peligro concreto.

La infracción no es solamente un incumplimiento tributario, de lo contrario, se aboca a una situación en que quien incumpla cualquier obligación, aunque la misma sea irrelevante o nimia, será infractor. Piénsese, en un defecto en poner la fecha en el modelo correspondiente, se trata de una inexactitud que, atendiendo a la literalidad de la letra del art. 199.1 de la LGT, constituirá infracción y será sancionada. Si se sanciona todo incumplimiento, sea cual sea su relevancia, no se pretendería reprimir y punir conductas que lesionen intereses sociales, sino el recaudar e intimidar. La recaudación no es la función ni la finalidad de la sanción. En el mismo sentido, el sistema sancionador tributario no puede configurarse como un orden imperativista que ampara únicamente meras prohibiciones. No puede sancionarse cualquier conducta, aunque resulte tipificada formalmente. Es garantía fundamental de carácter material de todo Derecho punitivo que únicamente puedan sancionarse las conductas que lesionen o pongan en peligro bienes jurídicos. El bien jurídico se configura como un límite material del *ius puniendi*, pues la infracción ha de comportar un daño u ofensa a un bien jurídico determinado (13). No puede pretenderse el establecimiento de un sistema de sanciones tributarias basado en meras prohibiciones, estableciendo un número no determinado de deberes jurídicos sin que su fundamento se halle en la protección de bienes jurídicos, pues no existe legitimación ni sentido para tales prohibiciones (14). Por consiguiente, la sanción solo puede imponerse sobre comportamientos relevantes que lesionen un interés digno de protección, un bien jurídico. Por ello el legislador ha de partir de efectuarse la pregunta previa, que obvia las más de las veces, ¿cuáles son los bienes jurídicos dignos de protección mediante la infracción tributaria?. Las instituciones de la infracción y sanción precisan, para su establecimiento, una tarea previa de

---

(13) COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN hablan del principio de ofensividad para expresar el dogma señalado en el aforismo *nullum crimen sine iniura*. (COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN: *Derecho penal. Parte General*, Tirant lo blanch, Valencia. 1999, pág. 315 y 316).

(14) GARCÍA PABLOS afirma que prohibir por prohibir carece de sentido y legitimación. Al referirse al Derecho Penal afirma que no es su cometido el ejercitar a los ciudadanos en la virtud de la obediencia (GARCÍA PABLOS DE MOLINA, A.: *Introducción al Derecho penal*, Editorial Ramón Areces, Madrid. 2005, pág. 564).

concretar el desvalor a reprimir. Buscar, en definitiva, aquello que protegen, su objeto jurídico.

Considerar que todo incumplimiento tributario es infracción aboca a instalar una visión patológica de las relaciones ciudadano-Administración, y un clima de recelos y presunciones impropio de un contexto democrático. De manera elocuente BECCARIA señalaba que «prohibir una muchedumbre de acciones indiferentes no es evitar los delitos sino crear otros nuevos; es definir a su voluntad la virtud y el vicio, que se nos predicen eternos e inmutables» (15). El uso desmedido o el abuso de la potestad sancionadora abocan a situaciones autoritarias, contrarias al Estado de Derecho que pivota sobre la protección de los derechos y garantías del ciudadano. Por ello, conduce a la tiranía todo acto de autoridad hombre a hombre que no se derive de la absoluta necesidad (16). Hemos de tener presente que el derecho sancionador pivota sobre dos grandes criterios o principios ordenadores: el principio de necesidad, que aboca el establecimiento de la pena mínima necesaria o la máxima economía de delito, y el principio de lesividad que bascula sobre la tutela de bienes fundamentales, de bienes jurídicos (17). El bien jurídico resulta ser un juicio de valor de entidad y relevancia, que justifica su tutela jurídica acudiendo al extremo máximo que es la sanción.

### 3. SOBRE LA CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

La Ley General Tributaria no se sustrae de clasificar las infracciones con el ánimo –en principio– de permitir una mayor facilidad en el conocimiento de su regulación. No obstante, la finalidad de dicha ordenación no concuerda con su resultado.

De su regulación deducimos una triple clasificación: en función del régimen aplicable, en función de la calificación de las conductas y en función del perjuicio patrimonial ocasionado. Por razón del régimen aplicable distingue, entre infracciones tributarias propiamente dichas, reguladas en la LGT y las leyes tributarias especiales, y las infracciones de contrabando y en materia catastral, reguladas por su normativa propia y específica (art. 183.3 de la LGT y la Disposición Adicional decimoquinta, respectivamente). Desde la perspectiva legal se tratan conjuntamente los criterios clasificatorios relativos a la calificación de las conductas –leves, graves y muy graves– y al perjuicio patrimonial ocasionado –si se origina perjuicio o no–.

Así, por un lado, se establece una clasificación normativa y explícita sobre la base de lo declarado en preceptos imperativos. El art. 183.2 de la LGT afirma que las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves, definiéndose dichas calificaciones en el art. 184 de la LGT. Se trata de una clasificación que se efectúa únicamente respecto de las infracciones tributarias que se contienen en cada precepto infractor, no de todas las infracciones de la LGT. Con dicha clasificación se ordenan los comportamientos infractores descritos en cada artículo de la LGT encargado de la tipificación.

Por otro lado, se establece una clasificación implícita, a la que apunta la Exposición de Motivos y que parte de una perspectiva más genérica, entre infracciones que gene-

(15) BECCARIA, C.: *De los Delitos y de las Penas*, Alianza Editorial, Madrid, 9ª Reimpresión 1996, pág. 105.

(16) *Ibid.*, pág. 28.

(17) FERRAJOLI, L.: *Derecho y razón. Teoría del galantismo penal*, Trotta, 7ª Ed.. 2005, pág. 465-466.

ran perjuicio económico y las que no (18). Es esta una clasificación de las infracciones en su conjunto, de todas ellas. De esta manera, y como tendremos la oportunidad de analizar, el legislador establece una dicotomía entre infracciones, las basadas en incumplimientos de obligaciones que causan perjuicio económico o patrimonial, que denominaremos materiales, y aquellas que no conllevan dicho perjuicio, y que designamos como formales. Dicha división trae resabios de las anteriores infracciones simples y graves.

Se ha de tener presente que desde la reforma de la LGT de 1963 realizada por la ley 10/1985, las infracciones tributarias se clasificaban en graves y simples, como pervivencia de la distinción entre Derecho tributario material y formal (19). El fundamento aducido que justificaba la clasificación entre infracciones simples y graves era la naturaleza de la obligación infringida y el perjuicio, o no, ocasionado a la Hacienda Pública (20). Genéricamente se señalaba que las infracciones graves son las que implican la infracción de una obligación tributaria sustantiva, y que conlleva un resultado consistente en un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Mientras que las infracciones simples, infringían deberes accesorios que acompañan a las obligaciones tributarias en sentido estricto (21). A la clasificación bipartita existente se le criticaba su discordancia respecto a la establecida en general para las infracciones administrativas. Así, el art. 129.1 de la Ley 30/92 se señala: «Las infracciones administrativas se clasificarán por la ley en leves, graves y muy graves», tal aspecto acrecentaba la singularidad y peculiaridad de las infracciones tributarias. También se criticaba que la terminología empleada en su designación era equívoca y poco clarificadora (22). Para superar tales discordancias, y recogiendo las anteriores críticas, la LGT de 2003 introduce la clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves. No obstante, dicha clasificación se introduce en otra más genérica, a decir de su Exposición de Motivos, de infracciones que causan perjuicio económico y las que no.

---

(18) En el apartado V de la Exposición de Motivos se observa como el legislador alude a infracciones que generan perjuicio económico –párrafo 4º- y las infracciones que no generan perjuicio económico –párrafo 5º- para señalar que todas ellas se clasifican según alguna de las categorías anteriores de leves, graves o muy graves.

(19) QUEROL GARCÍA, M<sup>a</sup>. T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Deusto, Bilbao, 1991, pág. 94.

(20) En tal sentido las llamadas infracciones graves son las que suponen la violación de las obligaciones tributarias sustantivas, o si se prefiere, que generan un perjuicio económico para la Hacienda Pública, bien sea mediante falta de ingreso, bien mediante el disfrute indebido de beneficios fiscales, o mediante actuaciones preparatorias de dichas conductas. Por el contrario las infracciones simples, centrarían su campo de actuación o existencia en la vulneración de las denominadas obligaciones tributarias formales, que no llegan a producir ningún efecto económico al erario público. (QUEROL GARCÍA: *Régimen...Op. cit.* pág. 94).

(21) Dicha regla general aparecía excepcionada tanto en unas como en otras. Así, existían infracciones graves que no conllevan perjuicio inmediato, pues son meramente preparatorias de futuras evasiones v.gr. art. 79 d) y e). Respecto de las infracciones simples, la contenida en el art. 170.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, contiene un supuesto de violación del deber de ingreso. En tal sentido PÉREZ ROYO y AGUALLO: *Comentarios...Op. cit.*, pág. 302. y ZORNOZA PÉREZ: *El sistema...Op. cit.*, pág. 226.

(22) La contraposición de los términos grave/simple no resulta equiparable, pues la gravedad se opone a la levedad, y la simplicidad a la complejidad. Contraposición que no sólo semánticamente resultaba inadecuada pues las infracciones graves no implicaban necesariamente una mayor entidad de la lesión del bien jurídico protegido, ni una mayor sanción. Tampoco las simples se podrán considerar como leves, sobre todo, atendiendo a las consecuencias sancionadoras que podían conllevar. Dentro de las denominadas infracciones simples, doctrinalmente se clasifican en simples propiamente dichas y las simples cualificadas, en función del plus sancionador que pueden alcanzar estas últimas.

Sobre tal planteamiento las infracciones que generan perjuicio se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra. Del mismo modo, las infracciones que no generan perjuicio económico se clasificarán también en tales categorías, en función de la gravedad de su comportamiento. Para considerar a las infracciones como graves o muy graves se utilizan los criterios de ocultación y de empleo de medios fraudulentos, ya que las leves son una categoría residual de calificación subsidiaria. En tal gradación, las diversas manifestaciones de la culpabilidad son tenidas en cuenta en la calificación de las infracciones. A decir de la Exposición de Motivos: «[...] la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierto, la propia Ley le otorga esa calificación».

Se considera a las infracciones leves como aquellas que no son definidas como graves o muy graves. En el caso de las infracciones materiales de perjuicio existe, como regla general, una separación cuantitativa entre éstas y las graves cifrada en 3000 €. En tal contexto las infracciones leves son las que poseen una entidad nimia por el quantum de la deuda dejada de ingresar.

Son infracciones graves aquellas en las que interviene la ocultación. La ley determina la concurrencia de ocultación sobre la base de:

- a) No presentar declaración, lo cual hace presumir que existe una voluntad del sujeto de evasión, de dejar de pagar. Asimismo, no se cuestiona el legislador si la Administración conoce o puede conocer el contenido de aquello que tenía que declarar el obligado. Dicha cuestión no es irrelevante o indiferente, pues si conoce, no existe la lesión del bien jurídico amparado en dicha infracción. Se ha de partir de que la sanción es el último medio que posee el ordenamiento para restaurar el orden quebrantado y, dada las consecuencias que conlleva, la imposición de un mal, ha de implicar la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico. Si no existió peligro o lesión para este hipotético bien, no tiene razón de ser la infracción que se pretende. No obstante, el precepto ignora tal planteamiento y aboga por una perspectiva formalista que hace equivaler, de *facto*, el incumplimiento a la infracción, cuando sus requisitos y requerimientos son diametralmente diversos (23).
- b) Presentar declaraciones con operaciones omitidas o inexistentes. Nuevamente se presume la voluntariedad de la omisión o de la inexactitud formal y la califica de ocultación. Relaciona su relevancia con una incidencia del 10 por 100 sobre la base de la sanción. El legislador afirma que existe voluntad de evasión si la cuantía es superior al 10 por 100 de la base de la sanción; por el contrario, cuando la cuantía es inferior no existe ocultación. Más, ¿cómo puede determinarse la voluntad en función de un quantum porcentual?

En la misma línea, se delimitan las infracciones muy graves sobre la base de utilización de medios fraudulentos. Y éstos, se determinan *ope legis*, y como regla general, por el incumplimiento de obligaciones contables y de facturación. El legislador establece una concatenación de presunciones objetivadas por declaraciones formales. Los incumplimientos contables y de facturación, presuntamente, preparan los futuros incumplimientos infractores a efectuar en declaraciones tributarias. En tal esquema tales in-

---

(23) El reglamento sancionador lleva más allá el disparate y afirma existente lo que no es: existe ocultación aunque la Administración conozca (art. 4.1. R.D. 2063/2004).



cumplimientos contables suponen un plus de maquinación a castigar más duramente que los incumplimientos basados en la declaración.

La LGT declara una y otra vez de manera enfática la vigencia del principio de culpabilidad –v.gr. Exposición de Motivos, art. 183 ...–, pero lo ignora e inaplica en la clasificación que efectúa, pues lo objetiva. Dicho proceso de objetivación se efectúa a través de una formalización del principio de culpabilidad que se plasma en la delimitación de los conceptos de ocultación, y la utilización de medios fraudulentos. Se trata de una formalización llevada a cabo a través de la norma jurídica, la cual define y predetermina el sentido, la intención, en definitiva, la culpa que ha de atribuirse a los comportamientos. Se prescinde del concreto juicio sobre la conducta y se establecen juicios estándar de culpabilidad. Tanto la ocultación, como el empleo de medios fraudulentos exigen dolo para su comisión, pues requieren una intención de ocultación o un animo de defraudación. De tales circunstancias la LGT establece una definición normativa de las mismas. Definición, que posee el carácter de interpretación auténtica, y que tiene la virtud de invertir la carga de la prueba, pues actúa como presunción legal que pretende probar la culpa en base a la constatación objetiva de un hecho base. Sobre el fundamento de un incumplimiento de una obligación formal –deber de declarar o autoliquidar de manera expresa y correcta–, se presupone *ex lege* la existencia de ocultación por el incumplimiento del mismo. Se está presumiendo la culpa y la ocultación sobre la base de dicho incumplimiento tributario y, por tanto, se invierte la carga de la prueba, pues será el imputado quien deba acreditar la diligencia de su actuar. En derecho punitivo no es admisible tener por cierto aquello que no resulta probado. Pero, es más, no puede crearse la realidad en base a declaraciones legales, y menos, cuando la consecuencia es destruir la presunción de inocencia, configurando normativamente el contenido de la culpa concurrente.

Pero los efectos de dicha clasificación no acaban aquí, pues si se evalúa el comportamiento doloso de ocultación, en la calificación de la infracción – como grave o muy grave–, no puede volverse a desvalorar al analizar la infracción, ya que vulnera el principio *non bis in idem*.

#### 4. LAS INFRACCIONES MATERIALES

Son aquellas que se basan en el incumplimiento de la obligación de ingreso de la deuda tributaria. Tales infracciones basculan en conductas de lesión o peligro concreto para la obligación tributaria principal.

##### 4.1. Infracciones de lesión para la deuda tributaria

Procede acortar su bien jurídico en base a dos consideraciones:

Primero, no toda ausencia de ingreso es infracción. El objeto sobre el que recae la conducta infractora es el dejar de ingresar deuda tributaria, teniendo presente que no todo el contenido de la deuda es objeto de protección. Ahora bien, ni el dejar de ingresar, ni tan siquiera la falta de presentación de autoliquidaciones en plazo, resulta el elemento determinante de la infracción (24). Así, se puede ingresar y/o autoliquidar de manera tardía no originado la conducta infractora –supuestos de regularización voluntaria y de

---

(24) ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ señalan que lo relevante no es la falta de ingreso sino la conducta que da lugar a dicho resultado. (ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Valladolid, Lex Nova. 2005, pág. 113).

no ingreso de deuda conocida—. Por ello, el aspecto esencial de la infracción no es tanto la falta de ingreso como la ocultación que origina.

Segundo, la ocultación resulta el elemento esencial del tipo infractor. La ocultación se evidencia por una voluntad de mantener reservado, de sustraer del conocimiento de la Administración, la deuda o los datos con trascendencia tributaria para la misma. Así se deduce de las referencias del art. 191 y 192 de la LGT al art. 27 del mismo cuerpo legal, en donde la Administración conoce pero extemporáneamente, y al art. 161 de la LGT, en donde conoce sin que exista ingreso. Por ello el conocimiento, aun el extemporáneo o sin ingreso de la deuda, no integra el comportamiento infractor, pues no comporta ocultación.

Se ha de tener presente que la omisión de ingreso en plazo puede integrar distintas conductas, no todas ellas punibles:

- Si la deuda es exigible y conocida por la Administración. Procede su reclamación por vía ejecutiva.
- Si el ingreso es extemporáneo antes de requerimiento administrativo. No procede –formalmente– la imposición de sanción alguna, sino el recargo del art. 27 de la LGT.
- Cuando existe omisión de ingreso y, además, requerimiento administrativo. Tal actuar entraña de manera habitual una conducta de ocultación merecedora de sanción.

El *quid* distintivo de la conducta infractora respecto del incumplimiento tributario reside en la concurrencia de ocultación. La STS de 27 de septiembre de 1999 negaba la posibilidad de que «cualquier falta de ingreso de una deuda tributaria, sin más especificaciones, haya de valorarse como infracción y, además, como infracción grave». También la doctrina de la STS de 29 de abril de 2004 exige la ocultación, aunque el precepto legal no lo exprese –aludiendo al anterior art. 79, a) de la LGT–, «[...] el supuesto que estamos analizando consiste en dejar de ingresar en plazo; aunque no lo diga de modo expreso, el art. 79, letra a), de la Ley General Tributaria encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos». Si bien tal resolución afirma que la ocultación puede ser fruto de la imprudencia, nosotros pensamos que no pueden darse ocultación en conductas imprudentes, pues precisan de una conducta voluntariamente realizada, y conscientemente buscada, de sustraer los datos fiscales del conocimiento de la Administración. Lo contrario, conlleva una utilización impropia del término ocultación. De manera voluntaria y consciente se oculta, ya que imprudentemente solo se deja de ingresar. La ocultación relevante a efectos punitivos es aquella que se inscribe en su sentido propio –esconder, disfrazar– (25), y la que desvalora la acción del sujeto infractor más que la diligencia en el conocimiento de la Administración.

El bien jurídico protegido aparece integrado por comportamientos elusivos que afectan a la parte esencial de la deuda tributaria –el contenido del art. 58.1 de la LGT–. Son comportamientos relevantes que, objetivamente, lesionan o ponen en peligro la obligación tributaria. Asimismo, y desde la vertiente de la culpabilidad, concurren en ellos la intencionalidad de tal incumplimiento a través del dolo evidenciado por una tarea de

---

(25) En el Diccionario se define ocultar como «Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista// 3. Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad» (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Madrid, 1992).

ocultación a la Administración tributaria. En definitiva, el bien jurídico es la lesión –dejar de ingresar– o puesta en peligro –no retener– de la deuda tributaria en su contenido esencial, a través de comportamientos que conllevan ocultación.

Sobre la base de tal objeto se tipifican un conjunto de infracciones que el legislador recoge en tres preceptos diferenciados, art. 191, 192 y 193 de la LGT, según la conducta base sea dejar de ingresar deuda tributaria –diferenciando si es derivada de autoliquidación o declaración– o la de obtención indebida de devoluciones. El dejar de ingresar deuda tributaria y la obtención indebida de devoluciones pueden ser agrupadas, pues tanto un comportamiento como el otro supone un perjuicio para la Administración: una disminución de ingresos públicos. La disminución originada se produce, ya sea dejando de ingresar lo que es debido, ya sea recibiendo aquello que no se tiene derecho. En tal sentido se establece un conjunto de modalidades infractoras que podemos estructurar formalmente, prescindiendo de la incompatibilidad de las infracciones graves que comentaremos, en:

- a) Dejar de ingresar deuda tributaria derivada de una autoliquidación. Cabe distinguir diversas infracciones: leves –en su seno hay que diferenciar entre un tipo general y un tipo singular–, graves, muy graves y una infracción especial –por la cualidad del sujeto infractor–.
- b) Dejar de ingresar deuda tributaria derivada de una declaración. Dentro de las mismas se distinguen infracciones leves, graves y muy graves.
- c) Obtener indebidamente devoluciones tributarias. En tal supuesto existen también infracciones leves, graves y muy graves.

#### 4.1.1. *Dejar de ingresar sobre la base de una autoliquidación*

La descripción típica del precepto comentado parte de un resultado, «dejar de ingresar», que aparece vinculado a la falta de presentación de una autoliquidación o a su presentación con datos incorrectos o falseados.

La referencia al ingreso sirve para delimitar negativamente esta infracción del supuesto de obtención de devoluciones del art. 193 de la LGT. La comisión de la infracción precisa cumplir los siguientes requisitos:

- 1.º Que se trate de una falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria, sobre la base de no presentar o presentar incorrectamente autoliquidaciones. La falta de ingreso que se exige –elemento objetivo– ha de estar finalísticamente guiada por una voluntad de ocultación –elemento subjetivo–. La acción se integra por un comportamiento de omisión de la deuda tributaria, sobre la base de la ausencia de autoliquidación o de un defecto en la misma.
- 2.º Que la falta de ingreso se efectúe fuera del plazo establecido en la normativa de cada tributo. Para la determinación del plazo de ingreso se remite genéricamente a la normativa tributaria.

No obstante existen, y así lo señala expresamente tal precepto, dos supuestos de ingreso extemporáneo en los que no resulta punible tal conducta:

- a) Regularización voluntaria, sin mediar requerimiento administrativo, y con los requisitos formales (art. 27 de la LGT). Tal supuesto enerva la actuación administrativa en la indagación de la responsabilidad sancionadora concurrente. La expresión del art. 191.1 de la LGT «salvo que» no resulta criticable a nuestro entender, ya que evidencia que la infracción no se ha cometido pues, en ningún caso, se

ha determinado en un procedimiento sancionador (26). Dicho supuesto resulta un requisito de procedibilidad negativo.

- b) Ingreso coactivo mediante inicio de procedimiento ejecutivo (art. 161.1, b) de la LGT). En tal supuesto existe una previa determinación y concreción de la deuda tributaria que no se ha ingresado, por consiguiente, lo que procede es la apertura de un procedimiento de apremio para ejecutar una deuda ya conocida. No existe voluntad de ocultación, únicamente de no pagar las cuantías adeudadas.

La mención de estos dos supuestos no son causas concretas de exclusión de la infracción, sino manifestaciones de la exigencia de ocultación de la conducta infractora.

- 3.º La culpabilidad. Como venimos afirmando la existencia de un tipo basado en la mención omnicompresiva de dejar de ingresar, si más matices ni requisitos, no puede darse (27). El resultado típico de dejar de ingresar sólo puede realizarse mediante conductas activas u omisivas en las que intervenga una voluntad de ocultación de la obligación tributaria. Es por ello, que si la Administración posee elementos fácticos suficientes para dictar una liquidación, no existe ocultación. La doctrina jurisprudencial señala que «siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviada, no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación» (STS de 29 de abril de 2004). La exigencia de tal elemento intencional se deduce también de la excepción anterior relativa al ingreso coactivo mediante el procedimiento de apremio (art. 161.1, b) de la LGT), pues evidencia el conocimiento de la deuda por parte de la Administración.

## A) Infracciones Leves

Dentro de las infracciones leves cabe distinguir entre un tipo genérico y otro singular. Su diferencia reside en que el segundo describe una conducta peculiar, que es ajena a la estructura básica de la infracción.

### – Tipo general

La concurrencia de dicha infracción se delimita positiva y negativamente, según el tenor legal del art. 191.2 de la LGT (28). En la descripción de dicha infracción se entremezclan dos elementos que poseen distinta relevancia, uno cuantitativo, y otro cualitativo. En primer lugar, se establece el criterio de distinción sobre la base de la preponde-

(26) Algunos autores criticaban tal expresión de «salvo que» respecto de la LGT de 1963 pues consideran que la infracción se ha cometido, así ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario», *Impuestos*, nº 2 año 13, 1997, pág.19-20, también PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS: *Comentarios...Op. cit.*, pág. 247-248.

(27) Así lo expresa la STS 27 de diciembre de 1999.

(28) Dicho precepto señala que: «La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos: a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento. b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción. c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta. La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100».

rancia del criterio cuantitativo —cuando la base de la sanción es igual o inferior a 3000 €, salvo la concurrencia de determinados incumplimientos formales, algunos de ellos reforzados por un impacto porcentual capaz de mutar la intención —algo inédito—. En segundo lugar, el criterio cualitativo resulta una delimitación negativa, evidenciada por la concurrencia de ocultación —si superior a base de 3000 €— y de determinados incumplimientos que integran lo que podría denominarse medios fraudulentos reducidos —por su coincidencia parcial con el art. 184.3 de la LGT—, en el párrafo 2º del art. 191.2 de la LGT.

En definitiva, el elemento básico, vertebrador, de las infracciones leves es la escasa cuantía de perjuicio y, únicamente, determinada intencionalidad —evidenciada por algunos incumplimientos— hacen trasmutar su calificación.

Se establece una sanción de carácter proporcional, presidida por el concepto normativo de la base de la sanción. La base de la sanción esta constituida por la cuantía no ingresada en la autoliquidación. El desarrollo concreto de dicha expresión se efectúa por vía reglamentaria, con una complejidad de difícil inteligencia para el común de los ciudadanos a quien va dirigida (29). Se impone una sanción pecuniaria proporcional del 50 por 100, sobre la cual no será posible aplicar agravante alguna, pero sí las reducciones y atenuantes concurrentes. Respecto de la acción ilícita y la culpabilidad hemos de remitirnos a lo ya comentado.

#### – Tipo singular

La descripción típica se efectúa sobre determinados incumplimientos formales originados en el momento de la regularización extemporánea, antes de requerimiento administrativo. Es un supuesto en que, en puridad, lo que pretende el legislador es controlar el adecuado cálculo y determinación del recargo automático del art. 27 de la LGT. ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ señalan que el sujeto pretende que el incumplimiento pase desapercibido viéndose libre de recargos que conlleva el incumplimiento (30).

Se trata del único supuesto que bascula sobre esa parte, contingente y accesorio, de la deuda tributaria que es el recargo (31). No obstante, lo que en puridad es tipificado co-

(29) El artículo 8. del R.D. 2063/2004: «1. La base de la sanción en la infracción prevista en el , será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente. 2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. 3. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren: a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.»

(30) ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ: *Infracciones ...Op. cit.*, pág. 118.

(31) El art. 191.6 de la LGT señala: «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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 para la apli-

mo infracción no es la falta de ingreso sino el incumplimiento de una obligación formal establecida en el art. 27.4 de la LGT. Dicha obligación consiste en que la autoliquidación extemporánea ha de contener, únicamente, los datos del periodo a regularizar, y ha de identificar expresamente el periodo impositivo que se regulariza. Sobre tal descripción típica resulta que no se considera conducta infractora la aplicación defectuosa del recargo, por error en el porcentaje, o por el cálculo en los eventuales intereses de demora.

Asimismo, dicha conducta siempre se considerará como infracción leve, si bien no precisa el dejar ingresar deuda tributaria, ni su ocultación. Pues, como afirma dicho precepto, tal infracción no será aplicable cuando la autoliquidación presentada haya sido previamente objeto de requerimiento. Por consiguiente, la Administración conoce la deuda tributaria por la regularización efectuada, a la cual niega el efecto enervante de la sanción. La conducta infractora no supone un dejar de ingresar, o el efectuar un cálculo incorrecto del recargo, sino el prevenir una hipotética determinación defectuosa.

Así, en tal supuesto:

- 1.º Se sanciona una eventual intención, un mero pensamiento no probado de dejar de ingresar el recargo. Se establece una responsabilidad punitiva sobre la base de actitudes internas, pues el incumplimiento no tiene relación con el objeto de sanción. En tal sentido el legislador sanciona proporcionalmente con el 50 por 100, como si se hubiera ocasionado un perjuicio patrimonial.
- 2.º Se sanciona un comportamiento que no lesiona o pone en peligro bien jurídico alguno. No es una conducta que premie el comportamiento arrepentido del imputado. Resulta la tipificación de una conducta que adelanta la barrera punitiva a comportamientos inocuos y no probados. Así, se establece la punición de la conducta de un incumplimiento formal que presupone una intención elusoria. El eventual peligro que se trata de conjurar –regularizaciones implícitas sin ingreso de recargo– se basa en criterios no exigidos en el comportamiento infractor. Se tipifica una presunción de evasión, sin que tenga que probar la Administración la existencia de la misma, ni la intención defraudadora. Basta el incumplimiento de la obligación formal para que se deduzca la intención.

La sanción del 50 por 100 a imponer lleva al interrogante de ¿cómo se calculará la base de la sanción cuando no exista cuantía no ingresada?. O sea ¿qué habremos de considerar como cuantía no ingresada?, ¿la deuda tributaria total?, ¿el recargo?. La indeterminación que origina el precepto, junto a la clara lesión de principios básicos punitivos hace que tal infracción resulte inaplicable. Se trata de una infracción formal defectuosamente ubicada, que bascula sobre presunciones de intencionalidad no acreditadas.

## B) Infracciones Graves

Se definen tales infracciones, como regla general, sobre incumplimientos de determinada relevancia –base de la sanción superior a 3000 €– en los que concurre ocultación. Si bien de manera específica se sanciona, cualquiera que sea la base de la sanción, cuando se traten de incumplimientos cualificados –medios fraudulentos reducidos–.

---

cación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y periodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria».

Respecto de la exigencia de ocultación, se ha de tener presente que la infracción base requiere de la misma para su afirmación. De ahí, que no podrá volverse a apreciar dicho aspecto como elemento que califique tal infracción. Dicho planteamiento se deriva de la afirmación del principio punitivo *non bis in idem* que proscribe la doble valoración de un mismo hecho. La sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1981 reconoce el principio llamado de *non bis in idem*, íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. Dicho principio determina la interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, unos mismos hechos, sea valorado varias veces en el ámbito punitivo. Manifestación de tal criterio es lo dispuesto en el art. 180.2 de la LGT, por cuanto implica la imposibilidad de que una misma acción u omisión se aplique como criterio de graduación y como elemento de calificación de la misma infracción. Dicho planteamiento también es puesto de relieve en el Derecho punitivo por excelencia, el Derecho penal, que en su art. 67 del Cp. señala la inaplicabilidad de las circunstancias agravantes o atenuantes, a las que la ley ya haya tenido en cuenta al describir o sancionar una infracción, o a las que sean de tal manera inherentes al delito que sin la concurrencia de ellas no podría cometerse. Tal formulación da lugar a la regla de inherencia, ya sea expresa o tácita (32).

La delimitación de las infracciones graves sobre la base de la utilización de medios fraudulentos reducidos –regla específica del 2º párrafo del art. 191.3 de la LGT– también resulta infructuosa. Resulta difícilmente admisible que en tales elementos considerados como fraude, por la utilización de tales medios, no conlleven ocultación, a excepción de las menciones del apartado c) del art. 191.3 de la LGT (33).

En base a lo razonado no existen las infracciones graves, salvo el supuesto anterior, pues originan una doble valoración del elemento de ocultación. Por un lado, como aspecto consustancial de la infracción base y; por otro lado, como circunstancia de calificación de la presente infracción grave.

### C) Infracciones Muy Graves

Dichas infracciones se aplican en atención a la concurrencia de dos criterios; un criterio general cualitativo, la existencia de los medios fraudulentos genéricamente previstos en el art. 184 de la LGT y; un criterio específico con componentes cuantitativos, cuando se deje de ingresar las cantidades retenidas o que hubieran debido de retenerse, o ingresos a cuenta que superen un determinado porcentaje –50 por 100– (34).

---

(32) Así RODRÍGUEZ DEVESA, J. M. y SERRANO GÓMEZ, A.: *Derecho penal español. Parte General*, Madrid, Dykinson, Ed. 18ª. 1995, pág. 695. Ver en tal sentido las reflexiones de ALONSO GONZÁLEZ en Prologo de mi libro sobre las circunstancias de graduación de la sanción, en donde hace referencia a la doctrina de la inherencia tácita, pág. 15-16.

(33) Tales supuestos evidencian un objeto específico –retenciones, ingresos a cuenta– sobre el que recae la acción y que no resulta un requisito consustancial del comportamiento infractor base.

(34) El art. 191.4 de la LGT señala: «La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción. La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a y b del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley».

El criterio general, base de la calificación de las infracciones como muy graves, ha sido objeto de comentario y crítica. Únicamente reiterar que, dado que la infracción base requiere ocultación, la utilización fraudulenta de tales medios comportará normalmente dicha intención. De ahí, que se esté valorando nuevamente un aspecto ya sancionado, y no podrá punirse reiteradamente, como sustentamos al comentar las infracciones anteriores.

Respecto de la circunstancia específica mencionada opera independientemente de la concurrencia de los anteriores medios fraudulentos, ya que tiene lugar cuando la conducta recaiga en una parte específica de la deuda tributaria: los pagos a cuenta. El concreto objeto material de la conducta resulta el elemento vertebrador de la calificación, y así el precepto efectúa la mención expresa. Se parte de dos comportamientos básicos que basculan en torno a la conducta de dejar de ingresar; uno de perjuicio, cuando se ha practicado la retención y; otro de peligro, sin haber practicado la misma. Son conductas diversas que son tratadas como si fueran iguales, o sea, sin tener en cuenta su diversa lesión.

#### D) Infracción Especial

El 2º párrafo del art. 191.1 de la LGT (35) establece una infracción especial por razón de la cualidad del sujeto infractor. En tal sentido únicamente lo son los socios, herederos, comuneros o partícipes de una entidad sometida al régimen de atribución de rentas. Dicho régimen esta integrado por antes con una cierta autonomía patrimonial, si bien carecen, como regla general, de personalidad jurídica. La tipificación bascula principalmente sobre el criterio subjetivo, y explicita la conducta del partícipe en una entidad sometida al régimen de atribución de rentas.

Dicha infracción contiene todos los elementos del tipo general, de ahí que se establezca la aplicación, de manera paralela, del sistema de calificación de las infracciones como leves, graves o muy graves. En consonancia a su carácter específico se tipifica la fase final de un comportamiento infractor complejo, que precisa de dos momentos temporales para su consumación y una realización de actuaciones por dos sujetos diversos:

- 1.º Momento. Es previo a la comisión de la infracción tipificada, y lo realiza la entidad al no atribuir, o efectuarlo de manera incorrecta, las cantidades que corresponden a su partícipe (36).
- 2.º Momento. En el que el partícipe deja de ingresar la deuda tributaria que le correspondería por razón de la atribución efectuada.

Entre ambos momentos y conductas ha de existir una relación causal y directa, de manera que el incumplimiento del partícipe tenga origen en la defectuosa atribución de la entidad. También, ha de existir un conocimiento del partícipe de que la atribución efectuada es incorrecta. Y a juicio del legislador, aquí residiría la justificación de dicha infracción: afirmar la responsabilidad punitiva de la entidad en la infracción de resultado. No obstante tal conducta ya aparece sancionada dentro de la colaboración activa en la realización de la infracción del art. 42.1, a) de la LGT.

---

(35) «También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.»

(36) Ver dicho deber en el art. 91.3 del RDL 3/2004 y el art. 69.2 del RD 1775/2004, ley y reglamento, respectivamente, del IRPF.



#### 4.1.2. Dejar de ingresar sobre la base de una declaración

Dicha infracción se estructura sobre la base de un proceso de liquidación tradicional, o sea, aquel en el que el sujeto ha de declarar el hecho imponible realizado, y la Administración tributaria califica los hechos y cuantifica la deuda tributaria. Actualmente las figuras impositivas exigidas mediante tal sistema son residuales, se reducen al Impuesto de Sucesiones y Donaciones –si el sujeto no opta por el sistema de autodeclaración–, algunos supuestos encuadrados en la Renta de Aduanas (v.gr. derechos a la importación), figuras propias de las Haciendas locales de exacción periódica mediante recibo (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) o que requieran una previa declaración (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana).

Dicha infracción está presidida por dos aspectos; uno subjetivo, la voluntad de ocultación y; otro objetivo, que la conducta ha de poseer la entidad suficiente para que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria. El bien jurídico de dicha infracción es idéntico al anterior, pues únicamente difieren dichas infracciones en sus modalidades comisivas. En este caso el comportamiento infractor de dejar de ingresar se manifiesta de manera diversa. Se precisa de una conducta omisiva o activa de incumplimiento de la obligación de presentación, causal, respecto de la posibilidad de que la Administración practique la liquidación de la que deriva la deuda. Es una infracción que no exige del comportamiento típico el resultado de dejar de ingresar deuda tributaria. Si bien, dado el mecanismo liquidatorio, la no presentación de la declaración o su presentación falsa conduce a que la Administración no pueda determinar la deuda y, consecuentemente, no se ingrese. De ahí la importancia de la relación de causalidad entre la declaración, presentada o no, y la imposibilidad de determinar la deuda por la Administración.

Se describen dos comportamientos comisivos típicos: la presentación de declaraciones o documentos incompletos o incorrectos. La corrección de la presentación refiere, tanto a la veracidad de los datos que contiene –que no sean falsos–, como a la corrección en la forma de presentación. Con la corrección en la presentación no se alude al contenido, sino a la formalidad de la presentación. Existe una presentación completa si bien ésta es irregular. De tales conceptos no cabe efectuar interpretaciones rigurosas. Sobre todo, respecto de la exigencia de los requisitos formales. Las formalidades, para ser relevantes, han de tener una trascendencia tributaria suficiente y causante para impedir a la Administración practicar la liquidación. La corrección en la forma no ha de resultar mera formalidad, sino que ha de ser relevante y sustancial en el contexto de dicha obligación. Ha de imposibilitar el normal conocimiento de las circunstancias fácticas que ha de tener la Administración.

La afirmación de la infracción exige que no exista la regularización del art. 27 de la LGT. La concurrencia de una regularización extemporánea, antes de requerimiento administrativo, da lugar a una condición negativa de procedibilidad que enerva la indagación de cualquier responsabilidad sancionadora. Así, no puede afirmarse que anteriormente existiera una infracción, ya que no ha existido procedimiento que la declare. Lo que si ha existido es un comportamiento que origina, como regla general, el inicio de una imputación. La concurrencia de dicha regularización enerva *ad limine* cualquier indagación de responsabilidad. Por ello, presentada la declaración o el documento completo y/o correcto de manera extemporánea sin requerimiento, se impide el inicio del procedimiento sancionador por imperativo legal. La aplicación del recargo en tal supuesto no tendrá el automatismo propio de las autoliquidaciones, pues no será el obligado, sino la Administración una vez liquidada la deuda quien lo computará. Se transmuta así el sujeto y el momento de la aplicación del mismo.

#### 4.1.3. *Obtención de devoluciones tributarias*

Tal infracción describe una conducta que provoca una disminución de ingresos en la Hacienda pública por el abono directo que ésta hace al imputado. Se contempla la ilicitud desde la perspectiva de la situación patrimonial del sujeto infractor, aquí resulta típico el obtener en su patrimonio, y no el dejar de ingresar en el de la Administración (37). En la actualidad, se circunscribe exclusivamente a la sanción de las devoluciones, y omite la referencia a beneficios fiscales, exenciones o desgravaciones que se tenían en la dicción de la LGT de 1963 (38).

La conducta ilícita pivota en torno de la percepción de cantidades por un sujeto que no tiene derecho a las mismas. Asimismo dichas infracciones se realizan, como regla general, sobre la base de autoliquidaciones y su incidencia fundamental es el ámbito del IRPF, IS e IVA. La infracción resulta delimitada principalmente en la expresión «indebidamente». Por tal se ha de entender como de forma o manera ilícita (39), en el sentido de que la devolución no sea atribuible a la concreta posición jurídica del sujeto al que se aplica. Tal ilicitud ha de ser patente y clara, de manera que sea trasunto de la finalidad de obtención del ingreso que ha de acompañar al tipo infractor. Se trata de una norma en blanco, que ha de delimitarse en relación a la normativa tributaria aplicable. Hemos de reiterar, que el abuso de las normas en blanco está en relación inversa a la certeza exigible a la tipicidad. Por ello, su uso ha de ser medido y ha de posibilitar la función propia de la tipicidad de toda infracción: el conocimiento claro de aquello que se proscribe.

Respecto al comportamiento del obligado apenas existe referencia en el art. 192 de la LGT, lo cual podría inducir a pensar que se sanciona toda conducta, cualquiera que sea su relevancia, que origine dicho resultado. No obstante, ha de ser un comportamiento elusorio que induzca a error a la Administración para que ésta efectúe dicha entrega. En tal planteamiento no cabe dicha infracción cuando la entrega es consecuencia de un error de la propia Administración (40).

Tales conductas infractoras exigen una actividad –acción u omisión– de ocultación de la verdadera situación tributaria con la finalidad de obtener un ingreso o evitar un pago. Es por ello que únicamente será posible su comisión mediante dolo. Nuevamente se han de reiterar los anteriores comentarios sobre la calificación de las infracciones

## 4.2. **Infracciones de peligro**

Las infracciones referidas en los arts. 194, 195, 196 y 197 de la LGT no suponen un perjuicio patrimonial directo para la Administración, pues no lesionan la deuda tributa-

---

(37) Tal aspecto ha llevado a ZORNOZA a calificar dicha conducta, en su anterior redacción, como un supuesto complementario de los anteriormente comentados (ZORNOZA PÉREZ: *El sistema...* Op. cit., pág. 244).

(38) Con ello se hace eco de las críticas vertidas, entre otros, por PÉREZ ROYO al afirmar que este tipo de infracción no añade casi nada a la evasión de tributos, únicamente resulta significativo en la obtención indebida de devoluciones. (PÉREZ ROYO: *Los delitos...* Op. cit., pág. 299).

(39) El Diccionario de la Real Academia define indebidamente «De manera indebida.//. Ilícitamente», y a indebido/da «Que no es obligatorio ni exigible// 2. Ilícito, injusto y falto de equidad// 3. Culto indebido [...]». (*Diccionario de la Real Academia Española*, 21 Edición, 1992).

(40) Si bien, se ha de hacer notar que no prosperó la demanda del Grupo Parlamentario Mixto que pretendía añadir un nuevo párrafo que afirmara que no constituye infracción tributaria la obtención indebida de devoluciones por causas imputables a la Administración tributaria. (Enmienda nº 395, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados 16 de septiembre de 2003).

ria. Son conductas que preparan la evasión futura. Se sancionan estadios previos a dicho perjuicio que conllevan un peligro concreto para la obligación tributaria. Dicha peligrosidad se evidencia por el incumplimiento de obligaciones formales, normalmente asociadas a la proximidad de la lesión de la obligación principal. En tal sentido, se tipifican determinados incumplimientos contables, o que tienen por base las autoliquidaciones o declaraciones en determinados contextos. Es de observar que el tipo infractor del art. 194 de la LGT se vincula con el incumplimiento en las obligaciones formales de presentación de autoliquidación, comunicación o solicitud. El art. 195 de la LGT alude a incumplimientos contables o registrales para determinar o acreditar partidas. Y, los arts. 196 y 197 de la LGT, aluden a imputaciones incorrectas que se plasmarán en la contabilidad.

El bien jurídico protegido aparece delimitado por acciones que suponen un peligro concreto y próximo para la deuda tributaria. Dicho peligro se evidencia por un comportamiento objetivo, con entidad lesiva clara, y con inmediatez para la lesión de la deuda tributaria. Ahora bien, también se precisa la intencionalidad de lesionar la deuda tributaria, de otra manera, supondría sancionar meros incumplimientos formales o meras presunciones. Es requisito, *sine qua non* para evaluar el bien jurídico, el contemplar el contenido de la culpabilidad: la existencia de dolo y un ánimo específico que guíe el comportamiento previo a la lesión. Tampoco basta la intención: el pensamiento no delinque si no se acompaña de actos externos con entidad lesiva. Por consiguiente, es la conjunción del aspecto objetivo de la acción, y el subjetivo de la intención, los elementos necesarios en la configuración del objeto jurídico de la infracción. Son, en definitiva, conductas preparatorias de la evasión futura que entrañan un peligro concreto para la deuda tributaria.

#### 4.2.1. *Solicitar indebidamente devoluciones y beneficios fiscales*

En tal infracción se sanciona la solicitud indebida de determinadas devoluciones y de beneficios o incentivos fiscales. Todo ello con el fin de que resulte, desde la perspectiva del imputado, una futura obtención de ingresos o una evitación de pagos. Se trata de dos infracciones diversas agrupadas en un mismo precepto.

Por una parte, el art. 194.1 de la LGT sanciona una conducta previa de solicitud de devoluciones, preparatoria de su obtención indebida (41). La solicitud de devoluciones conlleva arrogarse ilícitamente, por parte del imputado, la condición de acreedor. La sanción porcentual establecida comporta evaluar un peligro concreto para la deuda, no el mero incumplimiento formal sobre el que se efectúa.

Por otra parte, el art. 194.2 de la LGT sanciona una conducta de solicitud de beneficios o incentivos fiscales, como conducta preparatoria de otra que supone un menor ingreso de deuda en base a su aplicación (42). La solicitud de beneficios no implica una de-

---

(41) Tal precepto señala: «Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La infracción tributaria prevista en este apartado será grave. La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100».

(42) En tal sentido afirma: «Asimismo, constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los , ó , o en el primer apartado de este artículo. La

volución, sino un menor ingreso. Para su obtención es preciso un acto administrativo de concesión de ahí que, ante la menor inminencia de la lesión, se sancione de manera fija (43).

Tanto en el caso de solicitud de la devolución, como de los beneficios, la propia infracción remite a las infracciones de resultado que progresan más en el *iter* ilícito. Por ello, no será posible sancionar simultáneamente ambos comportamientos; el preparatorio y el de resultado final obtenido.

#### 4.2.2. Preparación de la evasión con actos previos contables o de declaración

En el art. 195 de la LGT se sancionan dos conductas preparatorias de la evasión futura cuya inminencia o proximidad a la misma es diversa. Se parte de la existencia de un *iter* sancionador complejo, efectuado en diversos actos o fases preparatorias. Dicho proceso evasivo se estructura en tres fases:

- 1ª.Fase. La realización de anotaciones contables impropiedades para su inclusión en declaraciones futuras.
- 2ª.Fase. La declaración incorrecta sobre la base de los anteriores datos.
- 3ª.Fase. El dejar de ingresar u obtener una devolución indebida.

Sobre tal esquema se sanciona; la primera fase, en el primer párrafo art. 195.1 de la LGT y; la segunda, en el segundo párrafo art. 195.1 de la LGT; mientras que la tercera fase, por las infracciones de perjuicio anteriormente analizadas.

De las infracciones señaladas se ha de tener presente su diversa perspectiva comisiva. En la primera, se trata de conformar una realidad inveraz sobre una base normalmente contable para, posteriormente, trasladarla a una declaración propia o ajena. Se trata de una conducta en donde existe un peligro lejano –abstracto– para la deuda tributaria, por lo que su sanción precisa una clara evidencia de la intención defraudadora. La segunda infracción, parte de dicha conformación irreal realizada por el sujeto, que resulta aplicada –compensada– normalmente por la Administración en un procedimiento tributario posterior. Es la conducta de la Administración, que involuntariamente consuma la infracción, la que origina la necesidad de distinguir las tres fases, en vez de las dos tradicionales.

Se describen dos conductas preparatorias de la lesión de crédito tributario, pues cuando ésta última se produce, de la sanción correspondiente, se deducen las ya impuestas por las conductas preparatorias. Así resulta de lo dispuesto en el art. 195.3 de la LGT el cual constituye una aplicación de la regla de la consunción en donde la infracción que progresa más en el *iter* ilícito absorbe las anteriores (44). Dicha compensación con

---

infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros».

(43) MARTÍNEZ LAGO en la anterior redacción de la LGT diferenciaba entre los supuestos que suponían un menor ingreso de los que implican una devolución. (MARTÍNEZ LAGO: *Delitos e infracciones...Op. cit.*, pág. 62).

(44) En tal línea se posiciona la STS de 17 de febrero de 2003: «[...]en los casos de concurso ideal de infracciones, que se da cuando de la comisión de una infracción deriva necesariamente la comisión de otra u otra, no puede imponerse más que la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida. Entonces, si la infracción consistente en «la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes», que es a la que, en virtud del art. 88.1, párrafo 2º, en relación con el 79 d) LGT, versión de la Ley 10/1985, responden las dos sanciones del 15 por 100, derivaba, según argumentó en la instancia la representación del Estado en su escrito

las sanciones ulteriores exige, consecuentemente, de una concordancia objetiva –los comportamientos sancionados sean idénticos– y subjetiva –se trate del mismo sujeto infractor–. Resulta anómala la mención introducida respecto de que el importe de la sanción a deducir no pueda exceder de la sanción que corresponda a las sanciones de las infracciones preparatorias. Lo que se afirma, en definitiva, es que no existirá una devolución por razón de las sanciones abonadas. Con ello, el propio legislador reconoce la posible falta de proporcionalidad entre las sanciones que impone. Así, puede sancionar más gravemente una sanción preparatoria que la final que se pretende. Es una mención legal prescindible, pues el legislador tiene que prever unas sanciones proporcionales al desvalor de la conducta ilícita.

#### 4.2.3. *Preparación de la evasión en el régimen de imputación de rentas*

En el art. 196 y 197 de la LGT se regulan dos infracciones que tienen en común, junto al ser conductas preparatorias de una infracción de perjuicio, el hecho de que el sujeto infractor reúna determinadas características singulares

Conviene enfatizar la característica singular de dicha infracción en la que únicamente se sanciona a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas, y no a los socios. Si bien, en caso de participar éstos de manera directa en la realización del ilícito se consideran responsables solidarios, según las reglas generales. Por entidad sometida a régimen de imputación de rentas hemos de entender aquellas que, por razón del régimen al que se hayan sometidas, han de imputar a sus socios o miembros su base imponible, resultados, deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta, en el porcentaje en que les sean atribuibles. Tal acotación aboca a una infracción especial ya que el infractor, además de ser entidad, ha de poseer un carácter singular que le haga acreedor de dicho régimen específico. Es una infracción especial, pues el sujeto activo ha de poseer ciertas características en base a las que se le aplican el régimen de imputación de rentas. Es la conjunción de ambos criterios –sujeto y régimen– los que dan la consideración específica del sujeto activo de esta infracción. Normalmente tal ilícito se circunscribe al ámbito societario, por la mención a dichas entidades, y a un régimen específico, el de imputación.

No obstante lo anterior, la descripción típica no señala de manera clara y directa el sujeto a quien se refiere la prohibición, estableciendo un sujeto infractor difuso. Se nos podrá alegar que se puede buscar el sentido de las menciones tributarias, sus antecedentes, o en el *iter* legislativo, según habilita el art. 3 del Cc. Pero tal búsqueda no puede comportar el completar o suplir la omisión de la redacción, pues iría en contra del principio de tipicidad, ya que la analogía en contra de reo está prohibida en el ordenamiento punitivo. Contextualizada así la cuestión, la dicción legal resulta imprecisa, vaga, capaz de englobar una generalidad de supuestos, no aprehensibles de manera directa. Es por lo que se convierte en una infracción que vulnera el principio de tipicidad.

Dentro de dicho régimen de imputación cabe incluir, aunque dada la dicción imprecisa del precepto resulte cuestionable su sanción:

- a) Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional previsto en el art. 121 de la LIS. Su regulación tiene como fin el imputar a las personas físicas

---

de contestación a la demanda, de haber declarado la recurrente bases incorrectas en los dos ejercicios considerados, que originaron unas diferencias entre el IVA soportado y el repercutido [...] esa consecuencia estaba ya comprendida en la sanción más grave impuesta a «Izehus, S.A.» por haber dejado de ingresar la deuda tributaria derivada de la mencionada diferencia entre bases con arreglo al art. 87.1, en relación con el 79.a) LGT».

- o entidades residentes en territorio español determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes en nuestro territorio, controladas por aquellas, y que disfrutan de un régimen fiscal privilegiado (45).
- b) Agrupaciones de interés económico y las Uniones temporales de empresas en las que existen beneficios a imputar a los socios estableciendo criterios específicos, así art. 68 *bis* (46). Las Agrupaciones de interés económico son figuras asociativas de cooperación empresarial. Las Uniones temporales de empresas son entidades sin personalidad, que surgen de la asociación de varias empresas para colaborar en una actividad común. Ambas, resume PÉREZ ROYO, no tributan por el Impuesto sobre Sociedades y deben atribuir a sus socios o partícipes en España las bases imponibles positivas o negativas –beneficios o pérdidas– de la sociedad, así como las deducciones en la cuota o pagos a cuenta (47).
- c) Cabe cuestionar la aplicación de tales infracciones al régimen especial del grupo de entidades del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El grupo de entidades es el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes. De manera genérica, se considera como entidad dominante aquella que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital de otra u otras entidades.

Se sanciona el comportamiento preparatorio de la evasión de tales entidades. Dicho proceso evasivo se estructura también en dos fases; una primera, en la que se describen conductas preparatorias de la entidad; una segunda, en donde los socios, y en base a las anteriores conductas, efectúan comportamientos directamente dirigidos a la evasión del pago de la deuda tributaria. Con tales tipificaciones se pretende sancionar la primera fase o las conductas preparatorias de la evasión futura, pues las comprendidas en la segunda fase estarían ya descritas en los anteriores tipos de resultado comentados.

A efectos sancionadores se distingue, según se impute a los socios de la entidad cuantías irreales que afecten a la base imponible, o a la cuota (deducciones, bonificaciones y retenciones). Se sanciona una conducta preparatoria de la defraudación tributaria que se caracteriza por que dicha eventual conducta de defraudación no es propia, sino ajena. Con dicha tipificación se considera autor directo a las entidades que, de otra forma, serían meros responsables por su colaboración en unas conductas ilícitas del sujeto imputado. Se sanciona el peligro concreto generado para el ingreso de la deuda tributaria. En caso de que la propia entidad realizara una defraudación se aplicará la infracción correspondiente del art. 191, 192 o 193 de la LGT. En tal sentido, se han de entender las menciones que el art. 196 y 197 de la LGT efectúan a tales preceptos, en donde se infiere una lesión directa y propia de la obligación tributaria.

## 5. NOTAS SOBRE LAS INFRACCIONES FORMALES

Dichas infracciones se han de definir, positivamente, por el hecho de que el comportamiento infractor se base en el incumplimiento de las obligaciones tributarias denomi-

---

(45) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades» en FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derechos Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*, Marcial Pons. Madrid. 1999, pág. 381.

(46) ANIBARRO y SESMA incluyen también de manera ejemplificativa a éstas (ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ: *Infracciones ...Op. cit.*, pág. 131).

(47) PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero...Op. cit.*, pág. 380-381.

nadas formales –art. 29 de la LGT–, y negativamente de las anteriores infracciones, por no suponer un perjuicio ni un peligro para la recaudación. El incumplimiento relevante, base de la infracción tributaria formal, se ha de entender desde la perspectiva que la infracción tributaria es un fenómeno autónomo en concepción respecto a la relación jurídico tributaria. Tal punto de vista, estrictamente punitivo, implica que lo incumplido es una norma sancionadora, que tal norma sancionadora selecciona los incumplimientos en función de su ataque al bien jurídico que protege, y que los incumplimientos de normas tributarias, por si, no dan lugar infracciones tributarias.

Las infracciones formales presentan graves problemas de concepción y tipificación, en primer lugar, por el solapamiento del incumplimiento base, que denominamos instrumentalización de la tipificación, en segundo lugar, por la reiteración en la sanción de unas mismas conductas o instrumentalización de la infracción y, en tercer lugar, por el establecimiento de sanciones inadecuadas a su carácter formal o la instrumentalización de la sanción.

1º. *Instrumentalización de la tipificación.* En tal contexto existe el peligro de la identificación mimética entre incumplimiento e infracción, como si ambas realidades fueran una misma cosa. Con ello, se desconocerían los requisitos y exigencias propias de la infracción, y el papel del bien jurídico en tal contexto. Así, respecto de las obligaciones de presentar declaración, resulta que cualquier incumplimiento al mismo es infracción (art. 198 y art. 199 de la LGT), pues basta la mera inexactitud. Respecto de las obligaciones contables y registrales, las de facturación, o las relativas al uso del NIF, existe un pleno solapamiento entre incumplimiento de la obligación e infracción, ya que tales preceptos se remiten expresamente a la regulación de dicha obligación, coincidiendo incumplimiento e infracción. En los comportamientos de resistencia y negación a colaborar con la actuación de la Administración (art. 203 de la LGT), su configuración resulta próxima a las órdenes, y a posicionar al obligado como vinculado en una relación de especial de sujeción, más propia de un súbdito que de un ciudadano. También existe dicho solapamiento en las infracciones relativas a las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, como el deber de sigilo, y las obligaciones de comunicar datos o entregar certificados en supuestos de retención (art. 204 a 206 de la LGT).

Esta identificación que efectúa el legislador, entre incumplimiento tributario e infracción tributaria, es contra natura, pues la infracción aparece transida por consideraciones y elementos propios que la singularizan –la antijuricidad, tipicidad, culpabilidad y punibilidad–. Los incumplimientos de tales obligaciones tributarias no pueden por si mismos constituir la infracción. Pero tampoco puede negarse la posibilidad de tipificar tales ilícitos sobre la base de dichas transgresiones. Ante tal tesitura ¿dónde está el punto intermedio?, ¿qué criterio, insito en la descripción típica, nos ha de permitir aprehender y delimitar el contenido de la ilicitud de la infracción?. Para superar tal estado de cosas que identifica lo que es diverso en naturaleza –incumplimiento e infracción– hemos de hablar del bien jurídico, para acotar el elemento material objeto de protección, para delimitar aquellos incumplimientos relevantes que integran el comportamiento infractor.

Lo anterior aboca a que la solución para abordar, sobre todo, las infracciones formales no está en la letra de su tipificación, sino en efectuar interpretaciones más sustanciales de sus tipos. En tal sentido tendremos que preguntarnos, en caso de las obligaciones de presentar declaraciones, sobre si aportan información, y ésta es relevante a efectos tributarios, o si no se trata de incumplimientos nimios y meramente formales que no lesionan el bien jurídico. La defensa jurídica y aplicación justa, ante tal estado de cosas, no es analizar la forma, la redacción legal y sus posibilidades, sino el fondo, si existe lesión del bien jurídico; en definitiva, evaluar la relevancia de la conducta en relación a la infracción imputada. Tal estado de cosas aboca a que la descripción típica efectuada no es garantía de seguridad, no es propiamente tipificación.

2º. *Instrumentalidad de la infracción.* Tal instrumentalización es llevada a cabo a través de la sanción reiterada de una misma obligación y de una misma conducta.

Así, por un lado, se pune la reiteración de incumplimientos dentro de una misma obligación. O sea, la existencia de tantas infracciones como datos inexactos, falsos u omitidos de una misma obligación, aboca a una exacerbación punitiva de tales infracciones. De ahí resulta, que las infracciones basadas en obligaciones que coadyuvan al cumplimiento de la obligación principal, puedan ser sancionadas más gravemente que ésta, sin establecer, en muchas ocasiones, claros límites cuantitativos. Resulta un arduo problema dilucidar si a cada obligación le corresponde una sola infracción, o de si existen tantas como incumplimientos.

El legislador soluciona expresamente algunos de tales supuestos, si bien como regla general, admite tantas infracciones como incumplimientos se originen –art. 3.2. del R.D. 2063/2004–. También, sanciona de manera específica en el art. 198 y 199 de la LGT, al establecer una sanción por cada dato o conjunto de datos (48). Tal solución, proclive a la acumulación de las sanciones, puede llevar a efectos punitivos de gran importancia. Con tal orientación se establecen unas consecuencias punitivas potencialmente más lesivas que las derivadas del incumplimiento de obligaciones materiales. En el incumplimiento de las obligaciones materiales existe un resultado o perjuicio económico, real o potencial, que permite evaluar la sanción en función de éste. Por el contrario, en las infracciones formales se sancionan aspectos excesivamente formales que no denotan, ni delimitan claramente su cuantificación. Por ello sería deseable la apreciación de una sola infracción por obligación incumplida, independientemente del número de incumplimientos, tal y como sucede en las infracciones materiales. De lo contrario, se aboca a sanciones excesivamente pendientes de las formas y no del bien jurídico que amparan, conllevando, además, a una exacerbación punitiva ante la ausencia de mecanismos concursales que atenúen tal estado de cosas (49).

Por otro lado, la concepción de punir separadamente cualquier incumplimiento de una obligación está en relación directa con la obsesión del legislador por la reiteración de la sanción de las infracciones formales. Existe una idea profundamente arraigada en la LGT de sancionar reiteradamente la misma conducta que no ha sido cumplida. De tal suerte que se acaba por utilizar la sanción tributaria como una medida de ejecución, como una sanción compulsiva. Las multas coercitivas, como recuerda la STC 239/1988, de 14 de diciembre, si bien implican la restricción de derechos, no suponen el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Tales multas se construyen a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente fijada por el acto administrativo que se trata de ejecutar, mediando la oportuna conminación o apercibimiento, y, en ningún caso, suponen el castigo de una conducta realizada porque sea antijurídica. Dicha concepción se evidencia, por una parte, en la compatibilidad de la infracción de los arts. 198 y 199 de la LGT –que sancionan el incumplimiento de presentar declaraciones– con el art. 203 de la LGT –que sanciona el no contestar los requerimientos de información–, por otra parte, en la propia infracción del art. 203 de la LGT al sancionar hasta el tercer requerimiento incumplido.

Dicha reiteración en la sanción es manifestación más de la voluntad de ejecución de la conducta no realizada, que de prevención o represión del desvalor originado. Dicha instrumentalización de la sanción provoca importantes distorsiones. En primer lugar, una exacerbación de la sanción a imponer, pudiéndose establecer una sanción más gra-

(48) Ver párrafo 4º del art. 198.1 y el art. 199.4 de la LGT.

(49) Se ha de tener como referente la regulación de la infracción continuada del art. 4.6 del R.D. 1398/93, de 4 de agosto.



ve que otras infracciones que lesionan de manera más relevante el bien jurídico. En segundo lugar, instaura una dinámica que favorece la compulsión a la subordinación, a una ideación de obediencia y sometimiento a la autoridad administrativa ordenante. Ante tal sistema la ciudadanía deduce claramente, que si no cumple con lo que ordena el órgano administrativo se le impondrá una sanción (art. 199.3 de la LGT), y otra, y otra, y otra (art. 203 de la LGT). En definitiva, con tal sistema de sanciones se instituye una situación de sujeción que comporta una subordinación administrativa especial, impropia de la condición de ciudadano. No se ha de confundir colaboración con la Administración con una genérica y difusa obediencia y sumisión.

Pero en tal sistema –de por sí perverso– está el germen de su fracaso. Si la Administración no consigue doblegar la voluntad rebelde del imputado ha de reiterar, una y otra vez su requerimiento. Está obligada a ello, pues no ha conseguido su finalidad, y el carácter reglado de la potestad sancionadora le aboca a tal conducta. Así, que al cuarto requerimiento desatendido, y ante la ausencia de previsión típica de la sanción de dicho comportamiento, devendrá una conducta impune. Y no es éste olvido de tipificación el criticable, sino la concepción de sometimiento y obediencia que alienta a este sistema.

3º. *Instrumentalidad de la sanción.* En tercer lugar, aparece dicha instrumentalidad derivada del establecimiento de sanciones proporcionales para muchas de las infracciones formales (50). Con ello se evidencia una sanción inadecuada, ya que carece de relación a la conducta desvalorada. Las infracciones formales, como regla general, no exigen resultado alguno, y cuando es exigido –contadas ocasiones– no puede ser evaluable en un impacto económico o cuantitativo directo. Tal planteamiento sólo puede tener el sentido si se concibe a dichas infracciones como de peligro para la obligación tributaria principal. O sea, se parte de la accesoriadad de tales infracciones respecto de las infracciones materiales que pivotan en torno de la obligación tributaria. Así, se sancionarían tales incumplimientos, no en base a su propio desvalor, sino sobre el fundamento de la función accesoria que cumplen las obligaciones formales en relación a las obligaciones pecuniarias. Con ello, supondría sancionar comportamientos sin desvalor objetivo ni potencialidad lesiva. Se sancionaría un peligro potencial e inexistente, no verificado por ningún comportamiento objetivo. El reconocimiento y legitimación de tal posibilidad, sería la plasmación de que el pensamiento puede delinquir o el reconocimiento de infracciones sin entidad lesiva (51).

Por ello superar la instrumentalidad de la sanción apuntada conlleva abandonar la concepción subsidiaria de tales infracciones, evidenciada en el establecimiento de una sanción proporcional. La sanción proporcional implica imponer un mal teniendo en cuenta el perjuicio de la conducta infractora. Dicha sanción no se corresponde con el comportamiento infractor, pues no se evalúa correctamente el mismo. Si la acción no comporta un resultado lesivo ¿cómo es posible establecer una sanción proporcional respecto del mismo?

Con la sanción proporcional en las infracciones formales, que no causan perjuicio económico, se reprime lo que no se hace. Ha de existir una sanción acorde a la conducta objeto de represión. Tal situación favorece a la posición en el procedimiento de la Administración, pues no ha de probar perjuicio alguno. Dicha sanción configura a las infracciones formales como una figura híbrida y compleja. La complejidad e hibridez a que nos referimos deriva del hecho de que parece punirse un peligro abstracto para la obli-

(50) En tal sentido cabe destacar las sanciones del art. 198.4, art. 199.5, art. 200.3, art. 201.2, art. 202.2, art. 203.5 y art. 203.6 todos de la LGT.

(51) Ver en este sentido mi artículo sobre «Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolución histórica y cuestiones vigentes», *RTT*, n° 68, 2005, pág. 127 y 132.

gación tributaria principal. De alguna manera, parece afirmarse que con tales infracciones, no solamente se vulnera una obligación formal, sino que se pone en peligro la deuda tributaria. Así, sin probar la existencia o derivación de dicho peligro para la deuda tributaria, *de facto* se sanciona como si existiera. Es una sanción discordante en relación a la conducta, vulnerando el principio de proporcionalidad y de culpabilidad. El principio de culpabilidad, insito en toda infracción, no puede tolerar que se sancione un comportamiento de perjuicio patrimonial cuya negligencia no se ha evidenciado. Es más, se sanciona un comportamiento inexistente. Con tal proceder, ni tan siquiera se precisa prueba de cargo. Por ello, si la infracción formal no conlleva resultado ni perjuicio evaluable, no procede imponer una sanción proporcional, sino fija.

La orientación político sancionadora que inspira el diseño de las infracciones formales y de su sanción aparece vertebrada por su instrumentalidad respecto de la política tributaria. Podríamos afirmar, que las directrices de política sancionadora existente son las de política tributaria. No parece que exista un pensamiento autónomo, ni un planteamiento independiente netamente punitivo. En tal sentido, se diseñan unas infracciones en las que el ilícito, en su vertiente sancionadora y tributaria, se identifica. Es, en el ámbito de las infracciones formales, donde se precisa de un mayor esfuerzo para delimitar el desvalor protegible por las infracciones. Es una tarea que corresponde efectuar a la doctrina científica prácticamente en solitario; ya que la Administración se haya demasiado empeñada en defender los intereses de su posición acreedora; y a los tribunales de justicia no llegan todos los casos que debieran por la operatividad de las reducciones. Los esquemas racionales y generales del sistema sancionador, en los que las normas tengan sentido y afloren los desvalores que permiten una aplicación justa, han de ser hallados. En tal planteamiento, el derecho puesto no es el límite dada la existencia de principios inmanentes y superiores que han de orientar la búsqueda. La exégesis de las infracciones y sanciones, bajo el tamiz de los principios generales del Derecho, y el concreto bien jurídico protegido, es esencial en tal contexto.

---

# DEL PLAN 1990 AL NUEVO PLAN DE CONTABILIDAD: AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

---

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

## RESUMEN

Se estudian los *ajustes derivados de la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad 2007* en sus tres modalidades General, PYMES y Microempresas, para conseguir que el balance de apertura del primer ejercicio en que se aplique –2008– se elaboré teniendo en cuenta los nuevos criterios y normas de valoración. La normativa que regula esta materia está contenida en las disposiciones transitorias de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007 por los que se aprobaron las nuevas normas contables y donde se regulan las operaciones para llevar a cabo la primera aplicación, teniendo en cuenta que los nuevos criterios se aplican de forma retroactiva para todas las empresas con la única excepción de las microempresas, a las que se aplica de forma prospectiva. En un segundo nivel se analizan cuales son las cuentas que deben utilizarse como contrapartidas a los ajustes: reservas y otras cuentas. Finalmente se evalúan los efectos en el Impuesto sobre Sociedades de estos ajustes, tanto en la base imponible como en las valoraciones de los elementos patrimoniales –activo, pasivo o patrimonio neto– pudiendo dar lugar a valores fiscales y contables diferentes. Todo ello a la luz de los criterios establecidos por la *Ley 4/ 2008, de 23 de diciembre*, en la que se regulan con carácter general las consecuencias de los ajustes de primera aplicación en la base imponible y del *Real Decreto 1793, de 3 de noviembre*, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto. En esta última norma se desarrollan los efectos de la supresión de las provisiones para grandes reparaciones y de los gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal y su sustitución por las nuevas provisiones por desmantelamiento de activo y provisiones medioambientales y las dotaciones a las amortizaciones en función de la vida útil.

*Palabras clave:* Plan General de Contabilidad, ajustes de primera aplicación, Impuesto sobre Sociedades.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA REGULADORA. 1.1. La normativa contable. 1.2. La normativa fiscal. 2. ESTUDIO DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA CONTABLE. 2.1. Análisis teórico. 2.2. Análisis práctico. 2.3. Conclusiones. 3. CONSECUENCIAS FISCALES DE LOS AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN. 3.1. Norma de carácter general. 3.2. Opción de integración en tres

ejercicios. 4. NORMAS TRANSITORIAS INCORPORADAS EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 4.1. Introducción: normativa. 4.2. Reparaciones extraordinarias. 4.3. Gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal. 4.4. Solución dada por el RD 1793/2008 a los problemas transitorios. 5. NORMAS RELATIVAS AL DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS EN LA LEY 4/2008. 5.1. Normativa contable. 5.2. Nuevo apartado 3 del artículo 12 del TRLIS. 5.3. Nuevas disposiciones transitorias 26 y 29 del TRLIS. 5.4. Nueva disposición transitoria 28 – posibilidad de periodificación– en relación a los deterioros de cartera. 6. AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN EN COMBINACIONES DE NEGOCIOS. 7. NORMAS DE TRANSICIÓN EN PYMES Y MICROEMPRESAS. 8. ANEXO PRÁCTICO: ESTUDIO DE LOS AJUSTES MÁS IMPORTANTES. 8.1. Gastos de primer establecimiento. 8.2. Arrendamiento financiero o *leasing*. 8.3. Subvenciones de capital. 8.4. Ajustes por cambios de denominación. 8.5. Inversiones financieras temporales calificadas como cartera de negociación. 8.6. Inversiones financieras temporales calificadas como disponibles para la venta. 8.7. Existencias: cambio de criterio de LIFO o FIFO a precio medio ponderado. 8.8. Acciones que tengan la naturaleza de pasivos financieros. 8.9. Fondo de reversión. 8.10. Ingresos por intereses diferidos. 8.11. Diferencias positivas de cambio. 8.12. Ventas de inmuebles que aun no están entregados y terminados en al menos el 80 por 100. 8.13. Provisión por costes de desmantelamiento y retiro. 8.14. Provisión para grandes reparaciones. 8.15. Opción de capitalización de gastos financieros en el inmovilizado. 8.16. Reclasificación de inversiones inmobiliarias.

## 1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA REGULADORA

### 1.1. La normativa contable

La normativa contable contenida en los dos Planes de Contabilidad , el general , aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el de PYMES, aprobado por Real Decreto 1515/2007, contiene unas normas que regulan el tránsito o adaptación del Plan de 1990 al Plan 2007 en su versión general y de PYMES. Concretamente son las disposiciones transitorias primera, segunda, tercera y cuarta de esos reales decretos las que lo regulan. Las tres primeras son muy similares y la cuarta, en el caso del Plan General se refiere a los ajustes derivados de combinaciones de negocios realizadas con anterioridad y bajo el Plan 1990, mientras que en el caso de las PYMES hace referencia a la transición de las microempresas.

Respecto a la doctrina del ICAC está contenida en las Consultas incluidas en los BOI-CAC 72 a 75.

### 1.2. La normativa fiscal

Contenida fundamentalmente en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Contiene en su artículo primero el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad añadiendo unas nuevas disposiciones transitorias al TRLIS, concretamente la vigésimo sexta, la vigésimo séptima y vigésimo octava y dando nueva redacción al apartado 3 del artículo 12 del TRLIS.

En el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se introducen modificaciones en los artículos 10 y

11. Además, se regula en la Disposición transitoria primera los efectos de la aplicación de estas modificaciones teniendo en cuenta el nuevo Plan General de Contabilidad; en especial regula los efectos fiscales de la provisión por gastos medioambientales y de la desaparición de las provisiones para grandes reparaciones y de gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal.

## 2. ESTUDIO DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA CONTABLE

### 2.1. Análisis teórico

En la Disposición transitoria primera del RD 1514/2007, relativa a la empresa general y en términos parecidos el RD 1515/2007 para la PYMES, se sienta como principio general que los criterios contenidos en el Plan se aplicarán de forma retroactiva. En el caso de las microempresas (Disposición transitoria 4ª del RD 1515/2007) se aplicarán, por el contrario, de forma prospectiva.

Dejando para el final el estudio de las microempresas y partiendo de la similitud entre las normas para PYMES y las generales iniciaremos el estudio de las disposiciones transitorias contenidas en el RD 1514/2007.

Transcribimos la disposición transitoria primera:

«Los criterios contenidos en el PGC deberán aplicarse de *forma retroactiva* con las excepciones que ese indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

A tal efecto, *el balance de apertura del ejercicio* en que se aplique por primera vez el PGC (en adelante balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberán *registrarse* todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC.
- b) Deberán *darse de baja* todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC.
- c) Deberán *reclasificarse* los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC.
- d) La empresa *podrá optar por valorar* (OPCIÓN DE VALORACIÓN) todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la empresa *decide no hacer uso de la opción anterior*, valorará todos sus elementos patrimoniales *de conformidad con las nuevas normas.*»

De la lectura de esta disposición lo más destacable es la obligación de aplicar las nuevas normas con carácter retroactivo, de forma que el balance de apertura que se formule a 1 de enero de 2008 se realice aplicando los nuevos criterios. Supone hacer desaparecer activos que de acuerdo al Plan 90 tenían esa naturaleza y ahora no la tienen, por ejemplo los gastos de constitución. También deben aflorar activos y pasivos que conforme a nuevas normas habrían figurado, por ejemplo, la deuda por efecto impositivo asociada a una subvención de capital contabilizada.

La obligación de reclasificar obliga a modificar el código número y la denominación de algunas cuentas. Por ejemplo, las que reflejan las deudas derivadas de la adquisición de bienes financiados por *leasing*; las de las provisiones por depreciación ahora denominadas pérdidas por deterioro y otros muchos mas casos.

La cuarta cuestión y fundamental se refiere a las valoraciones y plantea la problemática de la valoración que se le debe dar a los activos y pasivos, concretamente si se deben aplicar con carácter retroactivo las normas de valoración indagando en cuales hubiesen sido las valoraciones que ofrecería el balance de haberse utilizado los criterios del Nuevo Plan a lo largo de la vida del activo y el pasivo. La respuesta a esto es opcional y permite elegir entre hacer este trabajo de reconstrucción de valoración hacia atrás o, por el contrario, mantener las valoraciones efectuando las modificaciones estrictamente necesarias y con una sola excepción que se refiere a los instrumentos financieros –fundamentalmente la cartera de negociación y la disponible para la venta – en la que la valoración ha de ser necesariamente de acuerdo a nuevos criterios, lo que nos lleva inexorablemente a valorar por el razonable, casi siempre coincidente con la cotización en bolsa de los instrumentos en cuestión. Hay pues una posibilidad de elección entre mantener las valoraciones o adaptarlas a nuevos criterios. Esta segunda opción parece muy compleja por la información que hay que manejar, aunque puede ser útil en algún caso y donde los balances de las empresas afectadas sean sencillos y fácil su reconstrucción. Pero se debe destacar que el ejercicio de la opción ha de ser completa, como dice la disposición analizada, no es posible valorar una parte del balance de acuerdo a nuevos criterios y otra parte dejarla inalterada, el mandato es claro y contundente y el ICAC en la consulta nº 2 publicada en el BOICAC 74 no deja lugar a dudas.

Admitida la necesidad de hacer ajustes se plantea el problema de cual debe ser la contrapartida a utilizar cuando, por ejemplo, aparezcan activos existentes pero no contabilizados o, por el contrario, desaparezcan. Lo mismo si hay que modificar valoraciones con respecto a las del balance de cierre a fin del 2007. El punto 2 de la disposición transitoria primera define claramente cuales son estas contrapartidas:

«2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será *una partida de reservas*, con las *excepciones* previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y *salvo que*, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC (Normas de Registro y Valoración), deban utilizarse otras partidas».

De este precepto resulta que los ajustes se realizarán contra reservas cuando no haya otra posibilidad. Esto adquiere una gran importancia, como veremos mas adelante, pues la normativa fiscal obliga a integrar en la base imponible los cargos y los abonos que se realicen en la cuenta de reservas como consecuencia de esta primera aplicación. La integración de los abonos conlleva probablemente un desembolso, al aumentar la carga fiscal, por lo que la decisión de cual debe ser la contrapartida de los ajustes es una cuestión muy importante. Nos preguntamos cuales pueden ser otras contrapartidas de los ajustes y observamos como la norma permite buscar otra cuenta que encontraremos utilizando las normas de registro y valoración que figuran en la parte segunda del Nuevo Plan. Así, la contrapartida de una valoración a precio de mercado de unas acciones clasificadas en disponibles para la venta que en el Plan 90 estaban valoradas a coste de adquisición y según el Plan 2007 deben valorarse a mercado, bajo el supuesto de que se hubiesen revalorizado, no ha de ser una reserva sino una cuenta de ajustes por valoración, ello supone que no haya que tributar por la reclasificación.

Respecto o la tercera posibilidad a la que se alude, utilizar una contrapartida que no sea reservas o cuentas que se aplicarían de acuerdo a las nuevas normas de valoración, hace referencia a las excepciones y prohibiciones contenidas en la DT 2ª, en ellas observamos el caso de las provisiones derivadas del desmantelamiento de activos y de costes

de rehabilitación del lugar sobre el que se asientan en la que se emplean como contrapartida las cuentas del propio activo y las de provisión por desmantelamiento estableciéndose la posibilidad de rectificar la amortización acumulada, veremos un ejemplo de aplicación en el anexo.

La disposición transitoria segunda en su número 2 establece la prohibición de aplicación de los nuevos criterios en varios casos. El mas destacable se refiere a :

«d) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, disponibles para la venta y operaciones interrumpidas. La empresa aplicará los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.»

Vemos que no cabe opción de valoración, aun suponiendo que se hubiese la opción de indagar acerca de los valores que tendrían los activos en caso de haber aplicado normas del Plan 2007 desde siempre, este tipo de activos se valorarían por el valor que tuviesen de acuerdo a normas del Plan 1990. Recordemos que este tipo de activos dejan de amortizarse desde el momento en que se reclasifican a esta categoría.

Otra excepción establecida en el número 1, letra e, de la disposición transitoria segunda se refiere a la posibilidad de no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros en el valor de los activos cuya construcción haya durado mas de un año o en las existencias que tengan un período de elaboración superior al mencionado, por ejemplo algunos tipos de vinos. Con anterioridad había una posibilidad de opción, ahora es obligatorio. En esta norma se permite aun en el caso de que se opte por valorar de acuerdo a nuevos criterios todos los activos y pasivos excepcionar en este tipo de casos el criterio elegido, dice así:

«e) La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.1ª y 10ª.1.»

## 2.2. Análisis práctico

a) *Gastos de constitución.* Aplicaremos lo visto hasta ahora a alguno de los casos mas típicos. Empezaremos por los conocidos como gastos de constitución. Tradicionalmente los gastos en que una sociedad incurría en su constitución eran activados y después amortizados en un período que no podía superar los cinco años. Con el Plan 07 no es posible su consideración como activo por expreso mandato de la norma contenida en la NRV 9 Instrumentos Financieros que en su apartado 4 dispone que: «...Los gastos derivados de estas transacciones (se refiere a la emisión de acciones) , incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios...se registrarán directamente contra patrimonio neto como menores reservas». Por ello no pueden aparecer en el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan 2007. El asiento que procede realizar en el libro Diario es:

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	1.000	
PGC 90	A Gastos de primer establecimiento ( gastos de constitución)		1.000

Por el efecto impositivo realizaríamos el siguiente asiento puesto que existe la obligación de reconocer los activos. Adelantamos que este segundo asiento no tendrá efectos al

calcular la base imponible puesto que de acuerdo al artículo 14 del TRLIS la contabilización del impuesto sobre sociedades no tiene efectos. Por lo que procedente será un ajuste negativo de 1.000.

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
4749	Activos por diferencia temporaria imponible ( 1.000 * 0,3)	300	
11?	A Reservas de primera aplicación		300

(Suponemos tipo impositivo al 30%)

b) *Subvenciones de capital.* Un segundo caso se corresponde con la afloración de la componente de deuda que existe en toda subvención de capital. Es indudable que la subvención de capital una vez concedida no puede ser calificada de deuda puesto que no lo es y constituye una novedad del Plan 07 clasificar esta partida dentro del patrimonio neto junto con los fondos propios y los ajustes de valoración. Pero habida cuenta de que una empresa cuando recibe una subvención de capital adquiere la obligación de llevarla a ingresos poco a poco, en general al ritmo de amortización del bien para el que ha sido concedida, va a ir pagando el Impuesto sobre Sociedades, del que la subvención no está exenta, al ritmo del traspaso a ingresos. Por ello es ahora obligatorio en el momento de la concesión determinar el impuesto que se va a ir devengando y quitarlo del montante de la subvención a fin de tener una imagen cierta del autentico patrimonio neto de la sociedad. Suponiendo que la empresa tuviese contabilizada una subvención de 1.000 a fin de año 2007 habría que detraer a fecha 1 de enero del 2008 del importe contabilizado la cantidad que vamos a tener pagar en el futuro por causa de esa subvención que partiendo de un tipo del 30 por 100 daría como resultado -300-. La cuenta de cargo sería la propia subvención y no la de reservas de primera aplicación puesto que es el funcionamiento establecido en las NRV 19 y 13.

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
130	Subvenciones de capital	300	
479	A Pasivo por diferencia temporaria imponible		300

Estamos ante un caso de afloración de un pasivo que en el Plan 90 no se reconocía.

c) *Inversiones financieras temporales reclasificadas en cartera de negociación.* Este tipo de inversiones han de ser valorados de acuerdo a los nuevos criterios del Plan 07, con independencia de haber elegido la opción de mantenimiento de valor en el resto de los elementos patrimoniales. De acuerdo a la NRV 9ª cuando se trate de activos financieros que se deban de incluir en la cartera de negociación se valorarán por su valor razonable siendo la contrapartida cuando se hagan los ajustes una cuenta de ingresos que formará parte de la cuenta de resultados del ejercicio. Recordemos que antes no se permitía aumentar su valor, si éste disminuía se dotaba una provisión por depreciación; con las nuevas normas cualquier variación de valor, ya sea aumento o disminución, modifica el valor de la cartera siendo la contrapartida, en todo caso, la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y no una cuenta de ajustes por valoración.

Si a principio de 2008 tenemos en cartera unos títulos que cotizan en bolsa cuyo coste de adquisición ascendió a 1.000 pero que tienen un valor en el mercado es de 2.400 habrá que valorarlo a su valor razonable. Se harán los siguientes asientos de ajuste:



Por la reclasificación

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
540	Inversiones financieras corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
PGC 90	A Inversiones financieras temporales en capital		1.000

Por la revalorización, surge la duda de si utilizar la cuenta de reservas de primera aplicación como contrapartida a una de ingresos que luego nutrirá el resultado del ejercicio del 2008.

Hemos optado por la de reservas de primera aplicación puesto que sería un resultado en todo caso de ejercicios anteriores y éstos se llevan siempre contra reservas. El efecto fiscal es indiferente, la base imponible resultante será la misma con independencia de la solución que adoptemos.

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
540	Inversiones financieras corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.400	
11?	A Reservas de primera aplicación		1.400

La contabilización del efecto impositivo:

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	420	
479	A Pasivo por diferencia temporaria imponible (1.400 *0,3)		420

*d) Reclasificación de activos financieros a la cartera de disponible para la venta.* Conlleva la valoración a precios de mercado siendo la contrapartida diseñada por la NRV 9ª la cuenta de ajustes por valoración, que forma parte del patrimonio neto. Como consecuencia de los ajustes de primera aplicación es necesario proceder a la revalorización de este tipo de activos que en el Plan 90 estaban valorados a precios de adquisición y no era posible revalorizarlos. De tener un valor superior al de mercado y partiendo de unos datos iguales al del caso anterior, procederíamos a su reclasificación y valoración.

Por la reclasificación

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
540	Inversiones financieras ( disponibles para la venta)	1.000	
PGC 90	A Inversiones financieras en capital		1.000

Por la revalorización

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
540	Inversiones financieras ( disponibles para la venta)	1.400	
133	A Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		1.400

### La contabilización del efecto impositivo:

CTA	DENOMINACIÓN	DEBE	HABER
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	420	
479	A Pasivo por diferencia temporaria imponible (1.400 *0,3)		420

En este caso no habrá efecto impositivo por no haber utilizado la cuenta de reservas para su ajuste. Esta forma de hacer el ajuste es el que sigue la doctrina contable con generalidad.

e) *Arrendamiento financiero.* Los ajustes de las cuentas que recogen los activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero y las deudas asociadas consistirán en un cambio de denominación. Ahora pasan a considerarse como activos materiales y no intangibles (en el Plan 90 inmateriales). Además, conllevará una adaptación de las deudas que ahora se reflejan por el coste amortizado y no por el valor de reembolso. Un ejemplo práctico figura en el anexo a este trabajo.

f) *Valoración de las existencias por los nuevos criterios.* Recordemos que el Plan 07 no permite valorar las existencias por el criterio LIFO, en el supuesto de que lo empresa lo viniese utilizando habría que modificarlo. El criterio del ICAC sostenido en la Consulta nº 2 del BOICAC 74 (página 40) permite dos posibilidades según la opción de la empresa:

- Si la opción es la de mantener los valores de todos los elementos patrimoniales, en el balance de apertura no se realizará ningún ajuste y al final del periodo, al determinar el valor de las existencias finales, se aplicará el nuevo criterio precio medio ponderado o FIFO.
- Si se valoran todos los elementos de acuerdo a las nuevas normas se hará un ajuste, en el asiento de apertura, consistente revalorizar las existencias siendo la contrapartida la cuenta de reservas de primer ajuste.

Conviene destacar esta técnica de ajustar al final de año, que es posible utilizarla cuando no haya obligación de hacer la revalorización conforme a nuevas normas, al contrario de lo que ocurre en el caso de los instrumentos financieros a valor razonable que es obligatoria, recordemos, incluso en el caso de haber optado por valorar conforme a normas del Plan 90.

e) *Otros casos estudiados en el Anexo.* Existen mas problemas en la adaptación que estudiamos en el anexo práctico en aras a no perder la visión de los principios y razonamientos que han fundamentado las normas de adaptación objeto de estudio. Hemos tratado hasta el momento los supuestos mas típicos y habituales que nos permiten iniciarlos el funcionamiento práctico de las normas de transición.

### 2.3. Conclusiones

La forma de llevar a cabo la transición se basa en aplicar con carácter retroactivo las nuevas normas de forma que en el balance de apertura del primer ejercicio iniciado después de 31-12-2007 se realice conforme a las normas de registro y valoración contenidas en la parte segunda del Plan 2007. En este tránsito pueden aparecer nuevos activos y pasivos o, por el contrario, desaparecer otros. Existe, además, una opción de valorar las partidas conforme a las nuevas normas o de mantenimiento, aunque no cabe opción en el caso de los instrumentos financieros que se valoren por el razonable a los que hay

aplicar nuevas normas, ni a los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas a los que los nuevos criterios se les aplicarán de forma prospectiva en todo caso. La opción es para los demás elementos total. La contrapartida de las revalorizaciones, positivas o negativas, será una cuenta de reservas de primer ajuste en el caso de que no haya otra prevista en los criterios de valoración incluidos en la parte segunda del Plan 07 y con la especialidad que las disposición transitoria segunda establece para las provisiones para desmantelamiento y retiro de inmovilizado. Por último, llamamos la atención la posibilidad de modificar las valoraciones al final del ejercicio, y no al inicio, fruto de la aplicación de los nuevos criterios de valoración. Técnica aplicable cuando los activos están reconocidos pero no valorados conforme a Plan 07 como se observa en el caso de las existencias que hemos comentado.

### 3. CONSECUENCIAS FISCALES DE LOS AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN

#### 3.1. Norma de carácter general

La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, añade las disposiciones transitorias 26, 27,28 y 29 al TRLIS; en ellas se regulan los efectos de esta primera aplicación, así como los cambios que en el futuro se produzcan por el tránsito de la aplicación de las normas según apliquemos la versión PGC, PYMES o Microempresa, en función de que los parámetros que permiten aplicar cada uno de ellos sean cumplidos o dejados de cumplir por el sujeto en cuestión. La DT 26 comienza afirmando que:

«1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC o del PYMES y criterios para microempresas... se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.»

El mandato es claro, en la medida que el cargo o el abono tenga la naturaleza de gasto o ingreso se integra en la base imponible, hay que entender que mediante ajuste positivo o negativo pues en el resultado contable no tendrán efecto estas anotaciones y teniendo en cuenta que a veces el gasto o ingreso que provoca el ajuste no tiene consecuencias fiscales, por provenir, por ejemplo, de retrocesión de provisiones que en su día no fueron fiscalmente deducibles. El concepto de gasto o ingreso, según el segundo párrafo de esta disposición, es el que nos da el artículo 36.2 del vigente Código de Comercio. Viene a recordar que conforme al Plan 07 hay gastos que se contabilizan contra reservas, por ejemplo los antiguamente denominados gastos de constitución; o ingresos que tienen esta contrapartida, por ejemplo los que proceden de ejercicios anteriores y que por omisión no fueron contabilizados; entre otros. El concepto de ingresos y gastos contenido en el artículo 36 dice así:

- a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de socios o propietarios.
- b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Aplicando lo dicho hasta ahora parece claro que el cargo contra reservas de eliminación de la partida de gastos de constitución, que conforme al nuevo Plan no tienen el

carácter de activo, se ha de integrar en la base imponible mediante un ajuste extracontable negativo, y el abono a reservas que se realiza por el efecto impositivo no tendrá efectos fiscales, por lo que el ajuste negativo será la totalidad del gasto de constitución, hay que entender que el abono por el efecto impositivo no tiene efectos fiscales por ser consecuencia de la contabilización del impuesto sobre sociedades y de acuerdo al artículo 14 del TRLIS ni los ingresos ni los gastos derivados de esa contabilización afectan a la base imponible.

Establecida esta norma de carácter general se produce una excepción en el tercer párrafo del apartado 1º de la DT 26ª en el que se señala:

«1....No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos...»

La excepción se refiere a una aplicación indirecta del principio de inscripción contable formulado en el artículo 19 del TRLIS, aunque con total simetría, y viene a decir que si retrotraemos un ingreso porque conforme a nuevas normas no debió producirse, por ejemplo una venta de inmuebles aun no entregados pero en grado de terminación al 80 por 100, que según Plan 90 era posible contabilizar la venta y según el Plan 07 no, de corregirse este ingreso cargando la cuenta de reservas no se le puede dar efectos fiscales, es decir no se podrá hacer un ajuste negativo en el resultado contable del ejercicio para determinar la base imponible (*Vease ejemplo en anexo*). Otro tanto ocurriría de incorporar los gastos financieros al inmovilizado o a las existencias cuando estos se hubiesen contabilizado en ejercicios anteriores, el abono a reservas, un ingreso, no tendría efectos fiscales. Lo lógico es que esta diferencia entre valores fiscales y contables que se origina fuese tenida en cuenta en el futuro y de ello se ocupa el precepto al afirmar:

«..., no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.»

Queda por comentar la importante excepción en el tratamiento que da a los cargos o abonos que tengan que ver con provisiones que en su día fueron gastos. En este supuesto se dice que los cargos abonos a reservas sí afectan a la base imponible del ejercicio. Por ejemplo, una provisión que de acuerdo al Plan 90 era necesaria y conforme al del 2007 no lo es, aun siendo en su día gasto fiscal. En este supuesto el abono a reservas si se integra en la base imponible aunque, como luego veremos, se produce una posibilidad de realizar un ajuste negativo de acuerdo a lo dispuesto en la DT 29 en algunas provisiones de cartera.

### 3.2. Opción de integración en tres ejercicios

La suma de los cargos y abonos a reservas fruto de la primera aplicación deben en principio formar parte de la base imponible del primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008 en el que por primera vez se aplique el nuevo Plan. Sin embargo, se permite la posibilidad de imputarlos a lo largo de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. La DT 28 dispone:

«...El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho computo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.»

Prevé el caso de extinción del sujeto pasivo en el plazo de los tres años disponiendo que el saldo pendiente se integre en la base imponible del último período impositivo. Y que la incorporación del saldo pendiente también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento, este mandato parece referirse a anotaciones realizadas a reservas, vinculados a algún elemento en concreto. Por último, se señala una especialidad para las anotaciones que tengan que ver con las *diferencias de cambio en moneda extranjera*, se entiende que las positivas que según el Plan 90 se imputaban al final de la operación y ahora se imputan ejercicio a ejercicio igual que las negativas. La posibilidad de distribución en tres ejercicios queda condicionada a que la duración de la operación fuese superior, en otro caso al vencer la operación se imputa el saldo pendiente de imputar a la base imponible.

Existe un tratamiento especial para el caso de ajustes vinculados a correcciones de valor – antiguas provisiones por depreciación de cartera– derivadas de las participaciones en capital de otras entidades que será objeto de estudio independiente en el apartado.

## **4. NORMAS TRANSITORIAS INCORPORADAS EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **4.1. Introducción: normativa**

La disposición transitoria primera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, da solución a los problemas que produce la desaparición de la provisión para reparaciones extraordinarias y la de gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal, suprimidas por la Ley 16/2007, de 4 de julio que modificó el TRLIS haciendo desaparecer estas dos figuras a partir de 1 de enero de 2008 y creando una nueva provisión por actuaciones medioambientales. Las normas introducidas por medio de este Real Decreto regulan la nueva provisión por actuaciones medioambientales y sus efectos en ejercicios anteriores y los efectos de la desaparición de la provisión por gastos de abandono de explotaciones de carácter temporal.

El papel que desempeñaban ha sido reconducido en el Plan 07 pasando de la situación anterior, en la que se dotaban poco a poco con cargo a gastos del ejercicio, a la actual en la que las reparaciones extraordinarias originan una amortización mas acelerada del elemento que antes se sometía a la gran reparación y, en el caso de los gastos de abandono se incorporan, en parte, como mayor valor del activo siendo la contrapartida la provisión por riesgos y gastos, repartiéndose mediante el proceso de amortización el gasto entre los distintos ejercicios, además de considerar un efecto financiero que da origen a un abono en la provisión anual con cargo a una partida de gasto integrada dentro del subgrupo de gastos financieros. Además, en la reforma nace una nueva provisión cuya dotación resulta fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos denominada –Provisión para actuaciones medioambientales–. La Ley 16/2007, de 4 de julio, adaptó el TRLIS a la reforma mercantil de la cual es fruto el Plan 07, si bien es ahora el Real Decreto 1793/2008 el que da solución a los problemas que origina la transición.

### **4.2. Reparaciones extraordinarias**

De acuerdo al Plan 90 era posible dotar la provisión para reparaciones extraordinarias ejercicio a ejercicio. Ahora se ordena evaluar la gran reparación y en el plazo que

medie hasta llevarla a cabo amortizarla, ello conlleva dividir el valor de un activo a efectos de su amortización en dos o más partes que se someten a ritmos distintos de amortización. Pensemos en una aeronave debemos dividir el coste de la misma, posiblemente entre fuselaje y motores y otras instalaciones y amortizar cada una de estas partes a ritmos diferentes. Esta técnica incorporada en el Plan 07 es recibida totalmente y sin excepción por la normativa fiscal; la redacción dada a los artículos 1 siguientes del RIS por el RD 1793/2008 no deja lugar a dudas y no hay excepción, recordemos que antes se obligaba a presentar un plan especial sometido a autorización previa cuando se tratase de reparaciones extraordinarias que no tuviesen que ver con empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea, estas últimas no necesitaban de plan previo.

Hecho este recordatorio, debemos ver el problema que plantea la primera aplicación en esta materia. La Consulta ICAC nº 1 del BOICAC 72 establece, en la opción de mantenimiento de valores, como solución el cargar la cuenta de la provisión por grandes reparaciones abonando la cuenta de amortización acumulada del activo sometido a la gran reparación. A partir de ese momento se amortizará la parte del activo, descontada la amortización acumulada hasta el momento, en el plazo restante hasta que se produzca. Este apunte no va a dar lugar a cargo o abono a reservas y por lo tanto no tendrá efectos impositivos.

De haberse seguido la opción de valorar activos y pasivos como si siempre se hubiese aplicado el Plan 07, no debería haber grandes diferencias, pero éstas sí que podrían dar lugar a cargos o abonos a la cuenta de reservas de primera aplicación pero que no tendrán efectos fiscales por establecerlo expresamente la Disposición Transitoria 1ª del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

#### 4.3. Gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal

Esta figura estaba contemplada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades pero no existía una cuenta contable de idéntica denominación en el Plan 90, se incardinaba dentro de las provisiones para riesgos y gastos. En la normativa en vigor hasta enero 2008 la posibilidad de dotación de esta provisión estaba condicionada a la aprobación previa de un plan por la Administración tributaria. El objeto de esta provisión solían ser tanto gastos que ahora se incardinan dentro de restauraciones medioambientales (protección del suelo, paisaje, acuíferos, etc) a los que están obligadas las empresas que realicen actividades que produzcan estos impactos, como indemnizaciones al personal cesante, retirada de maquinaria y otros gastos que se produzcan una vez se dejen de obtener ingresos. Pensemos en la explotación de una mina a cielo abierto o en una central nuclear, al final de la explotación de la misma y cuando no se obtengan ingresos, hay que realizar costosas actividades relacionadas con el medioambiente, indemnizaciones a pagar al personal, etc. Estos gastos se llevarán a cabo en un momento que no hay ingresos, por lo que el principio de correlación de ingresos y gastos obliga a anticipar éstos últimos y de ahí la provisión.

A partir de 1-1-2008 esta provisión –gastos de abandono– ha sido, en parte, sustituida tanto a nivel contable como fiscal por una nueva figura denominada –Provisión para actuaciones medioambientales–, cuenta número 145, y a nivel fiscal el TRLIS se refiere a ella en el artículo 13-2 con la denominación de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. Se dice que serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

El concepto de actuaciones medioambientales no está definido en la normativa fiscal y hemos utilizado el significado que da la *Resolución de ICAC de 25 de marzo de 2002* por

la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. El concepto de gasto medioambiental que se extrae de esta norma incluye, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y del paisaje.

Por otro lado en el Plan 07 se incorpora una provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado en la que puede tener cabida una parte de lo que antes se incorporaba en el abandono. Precisemos que esta cuenta –código 143– se refiere al coste de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. Se abona con cargo al valor de inmovilizado aumentando el valor de éste a efectos de su amortización. A nivel del IS la redacción dada al nuevo reglamento por el RD 1793/2008 se encarga de despejar dudas admitiendo esta nueva técnica contable sin lugar a dudas y sin necesidad de aprobación previa. Señalamos la especialidad contenida en el último párrafo de la cuenta 143 que estamos comentando que cuando: «...se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142. Esto último parece de aplicación a minas, canteras, etc. Al comprar una mina se activa en el inmovilizado y si se utiliza para producir existencias no podemos considerar esa obligación como mayor valor del inmovilizado sino que se debe dotar una provisión en la medida que con la explotación se vayan generado las obligaciones de rehabilitación.

Como conclusión se puede afirmar que sobre la misma materia inciden distintas técnicas de computar el gasto siendo necesario delimitar claramente lo que es mayor valor del activo y lo que es una provisión que aumenta con cargo a un gasto del ejercicio y no como un mayor valor de inmovilizado. Por otro lado, sólo requieren de la aprobación de un Plan previo para su deducibilidad los gastos que se correspondan con actuaciones medioambientales, tal y como los define en estos momentos la normativa ICAC.

#### 4.4. La solución dada por el RD 1793/2008 a los problemas transitorios

La regulación que nos ofrece la DT 1ª del RD 1793/2008 la estudiaremos dividida en los gastos de abandono y reparaciones extraordinarias, por un lado, y los de actuaciones medioambientales, por otro.

Los gastos derivados de los *planes de abandono de explotaciones de carácter temporal y de reparaciones extraordinarias*, tendrán siguiente tratamiento:

Si hay Plan aprobado. Se integrarán en la base imponible en los períodos impositivos que correspondan de acuerdo con lo establecido en el mismo, *sin que tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas* consecuencia de la primera aplicación del Plan 07, relacionado con esos gastos que fueron contabilizados e integrados en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.

Si no hay Plan aprobado. Los gastos contabilizados antes de 1-1-2008 se integrarán en base imponible a partir de la fecha en que se realice el abandono de explotaciones o la reparación extraordinaria. No dice nada de los de después, por lo que parece que pueden ser deducibles, salvo los que necesiten de plan de actuaciones medioambientales.

Respecto a *los gastos de actuaciones medioambientales* correspondientes a:

Obligaciones nacidas antes de 1 de enero de 2008, para los que no se haya solicitado un plan de gastos abandono de explotaciones de carácter temporal, podrá solicitarse un

plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales en el plazo de tres meses. Se prevé que los gastos correspondientes a períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2008 se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se apliquen a su finalidad, es decir no serán gasto fiscalmente con anterioridad al ejercicio en que se lleven a cabo las labores de rehabilitación.

Obligaciones nacidas a partir de 1-1-2008 se puede solicitar un plan para su aprobación que permitirá, si resulta aprobado, deducirse el gasto sin esperar a que se produzcan los trabajos.

El plazo de presentación del plan, en ambos casos, es de tres meses a partir del día 18 de noviembre de 2008, fecha de publicación de la norma en cuestión.

## **5. NORMAS RELATIVAS AL DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CONTENIDAS EN LA LEY 4/2008**

### **5.1. La normativa contable**

El cambio que se produce en el Plan 07 en el método de cálculo del deterioro de valor (antigua provisión por depreciación) de la cartera cuando estamos en presencia de acciones o participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas ( en adelante empresas GMA) conlleva una modificación en el TRLIS. Para su análisis, recordemos que la NRV 9ª– Instrumentos Financieros– contenida en el PGC 07, al referirse en su apartado 2.5. a este tipo de títulos establece un nuevo método de determinación del deterioro, diferente al contenido en el PGC 90, basado en comparar el valor en libros con el importe recuperable. Este último aparece definido como el mayor de **1** o **2**, diseñando un método alternativo por si no fuese posible aplicar los anteriores:

- **1** Valor razonable menos costes de venta. (Si cotiza en bolsa se podría utilizar ese valor).
- **2** Valor actual de flujos futuros derivados de la inversión. Estos flujos se pueden calcular de dos maneras, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizados por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.
- Método alternativo: salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido en las plusvalías tácticas existentes en la fecha de su valoración.

En el Plan del 90 la comparación se realizaba entre valor en libros y patrimonio neto corregido en las plusvalías tácitas que existentes en el momento de adquisición de la participación y que subsistan en el momento de la valoración posterior. No se tenían en cuenta las nuevas plusvalías que pudiesen aparecer ni el aumento de valor de las preexistentes. La aplicación de este nuevo método produce, en muchos casos, una reversión de la provisión dotada con anterioridad al inicio del ejercicio 2008, con el consiguiente efecto en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Con el fin de aliviar el efecto impositivo se producen dos tipos de modificaciones en el TRLIS, una que tendrá carácter permanente dando una nueva redacción al apartado 3 del artículo 12 y otra, de tipo transitorio, tendente a evitar una tributación del ajuste contable, con abono a reservas,



motivado por las normas de ajustes de primera aplicación. Por ello nace una nueva disposición transitoria vigésimo novena que se incorpora al RIS.

## 5.2. Nuevo apartado 3 del artículo 12 del TRLIS

El clásico método de cálculo del deterioro a nivel fiscal se basaba, cuando no había cotización en bolsa, y en el caso de empresas GMA aun habiéndola, en ver la diferencia entre fondos propios al principio y final de ejercicio neutralizando el efecto de las aportaciones y devoluciones de aportaciones a socios o partícipes. En la Ley 4/2008, con efectos desde 1 de enero de 2008 se introduce una nueva norma aplicable exclusivamente a las empresas GMA que excepciona el principio de inscripción contable, permitiendo un gasto fiscal aunque contablemente no lo sea.

Como ejemplo de lo anterior imaginemos una sociedad recién constituida cuyo objeto social es objeto distribuir gas en un determinado territorio, se trata de un proyecto a medio plazo, se espera que durante los tres primeros años no habrá ingresos y se producirán importantes pérdidas y en los años sucesivos se empezarán a producir beneficios, que determinarán al menos una rentabilidad de los capitales invertidos muy superior al coste del capital. Las pérdidas de las que hablamos provocan una caída del valor de los fondos propios de la sociedad, pero contablemente y, mientras se cumplan las previsiones de flujos de caja iniciales, no supondrán ningún deterioro de valor para las acciones de la empresa por lo que los accionistas no contabilizarán ningún deterioro. Desde el punto de vista fiscal se permite los primeros ejercicios computar un gasto por deterioro, pues nos encontramos, como prevé la norma, ante una caída de los fondos propios provocado por las pérdidas. Con la redacción anterior no se podría computar un gasto fiscalmente si previamente no había sido gasto contable. Ahora se excepciona este principio de inscripción contable en este caso pudiendo dar el gasto fiscalmente.

*Otra novedad, referida a empresas GMA*, es que se incorpora como límite, adicional y novedoso en el campo fiscal, el de *añadir a los fondos propios las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsisten en el momento de la valoración posterior*. En el caso que estamos comentando, puesto que hablamos de la adquisición de los títulos en el momento de la constitución de la sociedad no habría plusvalías tácitas.

La última novedad se refiere a que los fondos propios son los que se determinen de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio, pero hay que corregir la diferencia *con los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo a lo establecido en esta Ley*. Esta reducción por los gastos no deducibles plantea dudas respecto a si su aplicación es general o se debe quedar restringido a las participaciones en empresas GMA. La Dirección General de Tributos en la consulta V0603/2009 de 30/03/2009 ha interpretado que sólo afecta a las participaciones en empresas GMA. Lo que hace que en este tipo de empresas una vez calculada la diferencia entre fondos propios inicio y final, se reduzca la diferencia en los gastos que no tienen el carácter de deducibles según el TRLIS. Como gastos no deducibles hemos de considerar al propio impuesto sobre sociedades, un deterioro de cartera que no tenga el carácter de gasto fiscal, una liberalidad, etc.

	AÑO ADQUISICIÓN	AÑO SI- GUIENTE	DIFEREN- CIA
<b>FONDOS PROPIOS</b>	100	80	20
<b>PLUSVALÍAS TÁCITAS INICIALES SUBSISTENTES</b>	60	50	10
<b>GTOS NO DEDUCIBLES</b>		5	-5
	160	135	-25

Suponiendo una participación del 100 por 100, el caso de empresas GMA, el deterioro fiscal lo calcularíamos determinando una primera diferencia entre fondos propios que cuantificaríamos en 20, y restaríamos los gastos no deducibles de 5, dando como resultado un gasto fiscal de 15. Ello con independencia del gasto contable que en el presente caso, y partiendo de que no existen mas plusvalías tácitas que las iniciales, resultaría de 30. Resaltemos que aun en el caso de que por existir otro tipo de plusvalías no se contabilizase ningún deterioro, fiscalmente si se podría deducir como gasto el importe del deterioro calculado.

Tratándose de participaciones en empresas que no tuviesen la categoría de GMA la deducción fiscal estaría limitada por la aplicación del principio de inscripción contable, que no estaría excepcionado, y no se computarían los gastos no deducibles. En nuestro caso la diferencia de partida sería de 20 en lugar de 15, a la que habría que aplicar el porcentaje de participación que no puede ser superior al 20 por 100, para no ser calificada de GMA.

Una última precisión respecto a los gastos no deducibles, la norma parece debería determinar cuales serían los fondos propios bajo el supuesto de que no hubiesen existido gastos fiscalmente no deducibles. En este cálculo debería tenerse en cuenta el efecto impositivo asociado a todo gasto, esto es que en la contabilización el efecto en esos hipotéticos fondos propios no es el total del gasto, sino el porcentaje resultante de multiplicar el gasto por el 70 o 75 por 100, según el tipo impositivo de la empresa. Pero a la vista de la liberalidad de norma no cabe otra interpretación que restar la totalidad del gasto. Es criticable que no se haya matizado el efecto del gasto por impuesto sobre sociedades.

### 5.3. Nuevas disposiciones transitorias 26 y 29 del TRLIS

Estas nuevas disposiciones son introducidas por la Ley 4/2008. La primera regula los efectos fiscales de los ajustes por primera aplicación, en parte ya conocidos. La segunda trata de dar solución a la problemática transitoria que produce la nueva redacción del apartado 3 del artículo 12 del TRLIS que hemos comentado en el apartado anterior.

Como consecuencia de la primera aplicación del Plan 07, que contienen, recordemos, la obligación de valorar los instrumentos financieros por nuevos criterios en cuanto éstos tengan que valorarse a valor razonable, ocurre que determinados activos financieros –fundamentalmente acciones y participaciones en empresas GMA– que tenían dotada una provisión por pérdida de valor dejan de considerarse deteriorados. Ello conlleva un abono a la cuenta de reservas de primera aplicación por el importe sobrante, este abono debe ser incorporado a la base imponible del primer ejercicio en que se aplique el Plan 07 mediante el correspondiente ajuste extracontable. Pero la DT 29 suaviza este efecto y permite deducir de la base imponible una cantidad equivalente a un deterioro, calculada por la diferencia entre fondos propios al inicio del ejercicio en que se adquirió la

participación y el cierre del primer ejercicio iniciado en 2008 – en la mayor parte de las empresas terminará en diciembre– con el límite y demás condiciones establecidas en el apartado 3º del artículo 12 que hemos analizado mas atrás. Para aplicar esta técnica es condición necesaria que se haga un abono a reservas conforme a la DT 26 comentada. La redacción dice así:

« Con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley, para lo cual se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, con el límite y demás condiciones establecidas en dicho precepto, siempre que la parte de esa diferencia imputable a períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponde con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión del primera aplicación del Plan ..tanto General como de PYMES y criterios específicos para microempresas.»

*Ejemplo.* Supongamos que en el ejercicio 2006 adquirimos el 100% de una cartera por 2.000 cuando los fondos propios eran 1.000, estimamos que la diferencia son plusvalías tácitas. A fin de 2007 los fondos propios se han reducido por pérdidas en importe de 400, y las plusvalías tácitas iniciales han desaparecido pero hay una nueva plusvalía evaluada en 1.000. A finales del 2008 se han generado pérdidas por 100 con lo que los fondos propios ascienden a 500 y las plusvalías tácitas no han variado respecto al año anterior.

	AÑO DE ADQUISICIÓN	AÑO 2007	AÑO 2008
<b>FONDOS PROPIOS</b>	1.000	600	500
<b>PLUSVALÍAS INICIALES</b>	1.000	0	0
<b>SUBTOTAL</b>	2.000	600	500
<b>PLUSVALÍAS ORIGINADAS</b>	0	1.000	1.000
<b>TOTAL</b>	2.000	1.600	1.500

El deterioro contable a fin de 2007 ascenderá 1.400 (2.000 – 600) según Plan 90. La aplicación del Plan 07 determina la consideración del total de plusvalías por lo que el deterioro contable ascenderá a 400 (2.000 – 1.600), lo que produce un abono a reservas de primera aplicación por importe de 1.000. Aplicando literalmente la DT 26 habría que incluir 1.000 en la base imponible del ejercicio 2008 aunque no parece razonable puesto que estaban ajustadas, habría que sobre entender esta excepción aunque no esta expresamente prevista en la norma. A nivel fiscal solamente habían sido deducibles 400. A fin de año 2008 se permite deducir 100 adicionales puesto que la diferencia entre fondos propios al inicio del ejercicio en que se adquirió la participación y el cierre del 2008 es de 500 y de ellos 400 no han sido revertidos, por lo que no cumplen la condición. Es decir, la DT 29 permite ajustar el resultado contable en 100 negativos y por la DT 26 interpretamos que no habría que hacer ninguna incorporación habida cuenta que los ajustes contables que estamos eliminando no habían tenido efectos fiscales.

#### 5.4. Nueva disposición transitoria 28 –posibilidad de periodificación– en relación a los deterioros de cartera

Ya comentamos que la DT 28 permite que la integración de los cargos y abonos a la cuenta de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales y añadimos a lo dicho que el posible ajuste de la DT 29 que comentamos en el apartado anterior también se añada y se compute conjuntamente. Esta disposición permite la opción de computar esta suma en tres periodos impositivos, por partes iguales, cerrados desde 1 de enero de 2008. En general 2008, 2009 y 2010. Ahora bien, la norma prevé el caso de que aun no estando terminada la imputación anterior se produzca un deterioro fiscalmente deducible, señalando que en ese caso se ha de restar de la diferencia pendiente de imputación y dividir ésta entre los restantes ejercicios.

«Cuando alguno de los abonos a la cuenta de reservas se correspondan con provisiones por depreciación de la participación tenida en el capital de otras entidades y en alguno de esos períodos impositivos se produjese una corrección de valor de esa participación fiscalmente deducible en los términos establecidos en el apartado 3º del artículo 12 del TRLIS que no se haya computado para calcular el saldo neto periodificable ( suma de cargos y abonos a reservas de la DT 26 mas la diferencia a que se refiere la DT 29), se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar dicho saldo, y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.»

La aplicación literal de la norma la vemos a través del siguiente ejemplo.

Supongamos que el saldo del ajuste de primera aplicación es de 1.200 en el mismo se incluye un ajuste por la reversión de un deterioro de una cartera por 300. La aplicación de la DT 29 nos permite hacer un ajuste negativo por 300. Luego el saldo neto a integrar es de 900, si lo periodificamos haremos un ajuste positivo por 300 al año. Supongamos que estamos a final del año 2009 y se produce un deterioro deducible y contabilizado en la participación de 100. La operatoria de esta norma nos lleva a ajustar primero positivamente 300 pero debemos aumentar las 100 del deterioro. En el año 2010 integraremos en lugar de 300, cien menos, 200. A esto parece conducir esta disposición.

## 6. AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

La disposición transitoria tercera del RD 1514/2007 se ocupa de establecer las reglas de valoración y de reconocimiento de los activos y pasivos que procedan de combinaciones de negocios (procesos de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias) realizadas con anterioridad. Los principios de actuación diseñados consisten en:

- Se reconocerán todos los activos y pasivos asumidos en esas combinaciones que no estuviesen reconocidos por efecto de las normas anteriores, fundamentalmente la conocida como BNCFES (Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades), publicado en BOICAC número 14 de octubre de 1993. Se valorarán de acuerdo a los criterios del nuevo Plan. No cabe reconocer el fondo de comercio, es la única excepción.
- No se modificarán valoraciones de los activos y pasivos que estuviesen ya reconocidos. La única excepción es la valoración del fondo de comercio que puede resultar alterada por el efecto colateral de ser contrapartida de modificaciones o reconocimientos en otros activos o pasivos.

- Las bajas de intangibles reconocidos que no cumplan condiciones para su reconocimiento en el nuevo Plan serán ajustados aumentando el fondo de comercio.
- Las valoraciones de activos y pasivos reconocidos a la entrada en vigor del nuevo Plan no se modificarán. No cabe la opción que da el régimen general.
- La contrapartida de las modificaciones por bajas o incorporaciones se llevarán contra reservas, no cabe otro tipo de contrapartidas, con la excepción de los casos en los que deba hacerse cargando o abonando el fondo de comercio.
- Se establece que el valor del fondo de comercio será modificado cuando existan, por ejemplo, pactos de los que se pueden derivar mayores o menores contraprestaciones por la adquisición de una empresa, pensemos en el caso de una fusión en la que se esté pendiente de alguna valoración o suceso para aumentar o reducir la contraprestación pactada. Si se produce esa rectificación el mayor valor pagado aumentará el fondo de comercio y viceversa.

## 7. NORMAS DE TRANSICIÓN EN PYMES Y MICROEMPRESAS

El RD 1515/2007 regula la transición contable de las PYMES en el mismo sentido que las empresas que deben utilizar el Plan General, su regulación es similar con la única matización de que no contempla la norma no tiene una norma dedicada a las combinaciones de negocios como la que hemos comentado en el punto anterior, aunque entendemos que de forma supletoria hay que aplicarla. La única matización que conviene señalar es el tratamiento de las operaciones de arrendamiento financiero en las que la adaptación es menos compleja por la razón de poder considerar los gastos de formalización de préstamos como gastos del ejercicio en lugar de proceder a la reducción de la cantidad prestada, como se hace en el Plan General y que obliga a determinar una nueva TIE del préstamo.

En lo que se refiere a las microempresas aparece regulado en la DT 3 del RD 1515/2007 dispone que los nuevos criterios se aplicarán a estas empresas de forma prospectiva desde el ejercicio de primera aplicación y que deberán contabilizar de acuerdo a los criterios de ejercicios anteriores los saldos derivados de las operaciones reguladas en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007.

## 8. ANEXO PRÁCTICO: ESTUDIO DE LOS AJUSTES MAS IMPORTANTES

### 8.1. Gastos de primer establecimiento

El primero de ellos se refiere a la baja de los gastos de constitución y en general de primer establecimiento puesto que su reconocimiento no está permitido en el PGC 07, la contrapartida del ajuste será:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	1.000	
PGC 90 ( 20)	A Gastos de primer establecimiento		1.000

Es consecuencia de dar de baja los activos cuyo reconocimiento no esté permitido por el PGC 07 (DT 1<sup>a</sup>- aptdo 1-b).

La contabilización del efecto impositivo es necesaria por la obligación de reconocer todos los pasivos. (Hay autores que no hacen este apunte) . La diferencia entre hacerlo o no tendrá repercusiones sobre el montante de gasto por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
4749	Activos por diferencia temporaria deducible	300	
11?	A Reservas de primera aplicación		300

La deducibilidad fiscal de este gasto contabilizado contra reservas de primera aplicación en el ejercicio 2008, está fuera de toda duda. El artículo 36 del Código de Comercio permite contabilizar gastos contra reservas y así se dispone en el Plan 07 en casos de gastos de ejercicios anteriores que antes se consideraban resultados extraordinarios, y en los gastos que antes conocíamos como gastos de constitución y ahora se denominan gastos de emisión de instrumentos de patrimonio neto. El régimen de primera aplicación contenido en la DT 26 del TRLIS lo ampara.

## 8.2. Arrendamiento financiero o *leasing*

La reclasificación de las cuentas que hacen referencia bienes adquiridos en régimen de *leasing* o arrendamiento financiero, no tendrá efectos en reservas. Ahora se califican como inmovilizado material frente al criterio anterior de considerarlos inmovilizado inmaterial. La DT 1ª-1-c – obligación de reclasificación obliga a realizarlo.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
213	Maquinaria		
PGC 90 (217)	A Derechos sobre bienes en régimen de Arrendamiento financiero		

Se reclasifica también la amortización acumulada, antes se contabilizaba como inmovilizado inmaterial y ahora es considerada material.

Respecto a las deudas, en el Plan 07 se contabilizan por el coste amortizado, en el Plan 90 se seguía el criterio del valor de reembolso, lo que conlleva la desaparición de las cuentas que antes recogían los intereses incorporados en el importe de la deuda pendientes de devengo

Suponiendo que la información que tenemos respecto a un leasing fuese según Plan 90:

Deudas largo plazo ( 1.000 * 2+100)	2.100
Deudas corto plazo ( 1.000)	1.000
Gastos intereses diferidos	-400
Deuda neta	2.700

La deuda derivada del contrato está integrada por tres cuotas que vencen dentro uno, dos y tres años de 1.000 cada una y una última, correspondiente a la opción de compra, que asciende a 100. Los intereses incluidos en esos pagos son 400 que se corresponden con los intereses incorporados en el principal de las deudas.

### PASOS PARA LLEVAR A CABO LA ADAPTACIÓN

#### 1º determinación del TIE (Tipo de interés efectivo)

La forma de proceder es determinar el TIE (tipo de interés efectivo), también denominado TIR o Tanto Prestatario. Para ello utilizaremos la función TIR contenida en la hoja de cálculo Excel.

AÑOS	2009	2010	2011	2012
PAGOS	1.000	1.000	1.000	100
DEUDA INICIO 2.700				

La TIR que resulta de este préstamo calculada partiendo de que la deuda inicial es 2.700 y los pagos que hemos de realizar señalados suponiendo que se realizarán a fin de año resulta de 7,01 por 100

#### 2º Reconstrucción del cuadro de préstamo por el método de coste amortizado

CUADRO DE PRÉSTAMO EN FUNCIÓN DEL TIE 7,01%			
DEUDA INICIAL	INTERÉS DEVENGADO	AMORTIZACIÓN DEL PERÍODO	PAGO TOTAL
2.700	(2.700* 0,0701)	189	1.000
1.889		132	1.000
1.022		72	1.000
93		7	100
	400	2.700	3.100

3º Asiento de anulación del gasto por interés diferido y reclasificación de la deuda a largo y corto plazo

CUENTA	DENOMINACIÓN EJERCICIO 2008	DEBE	HABER
PLAN 90	Deudas corto plazo		1.000
PLAN 90	Deudas largo plazo		2.100
PLAN90 (272)	Gastos por intereses diferidos		400
524	A Acreedores por arrendamiento financiero corto plazo		811
174	A Acreedores por arrendamiento financiero largo plazo		1.889

Esta reclasificación no tiene efectos impositivos.

### 8.3. Subvenciones de capital

Una de las novedades del Plan 07 consiste en presentar las subvenciones en el balance netas del efecto impositivo y considerarlas dentro del Patrimonio Neto de la empresa. Concepto que recordemos se compone de la suma de los fondos propios, más los ajustes por cambios de valor y de un tercer sumando compuesto por el agregado de las subvenciones, las donaciones y los legados. Es obligatorio registrar todos los pasivos (DT 1º-a).

### 8.4. Todos los ajustes por cambio denominación y codificación

Nos referimos a los cambios de denominación aunque permanezca la misma valoración. Un caso típico de cambio de denominación son todas las provisiones por depreciación que ahora pasan a denominarse «Deterioro de valor».

PLAN 90	PLAN 90	PLAN 07	PLAN 07
291	Provisión por depreciación de inmovilizado inmaterial	2290	Deterioro de valor del inmovilizado intangible
298	Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo	2298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo
490	Provisiones para insolvencias de tráfico	4490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales

Hay muchos más cambios, sirvan los anteriores de ejemplo.

### 8.5. Inversiones financieras temporales ahora calificadas de cartera de negociación

La reclasificación de los activos financieros que antes estaban contabilizados como inversiones financieras temporales a valor de adquisición– pensemos en unas acciones– y que ahora pasan a valorarse a valor razonable, el de mercado en caso de que coticen en bolsa, supone un ajuste con abono a reservas teniendo en cuenta el efecto impositivo. Ha sido comentado mas arriba.

### 8.6. Inversiones financieras temporales ahora calificadas en la cartera de disponibles para la venta

Ha sido estudiado mas arriba, a donde nos remitimos.

### 8.7. Existencias: cambio de criterio de LIFO o FIFO a precio medio ponderado

La valoración de existencias por el nuevo criterio no motivará ajuste de primera aplicación *si la empresa optó por mantener las valoraciones* del Plan 90. El ajuste se producirá de forma automática a fin del nuevo ejercicio, normalmente al cerrar el ejercicio 2008. Este es el criterio que dimana de la Consulta nº 2 del BOICAC 74.

Si la empresa *opta por ajustar sus valoraciones* de acuerdo al Plan 07. Supongamos que el valor de las existencias iniciales conforme al Plan 07, precio medio ponderado, fuese de 1.000. Si conforme al criterio FIFO, utilizado anteriormente, la valoración fuese de 2.000 que es que figura en el balance de cierre del ejercicio 2007. El ajuste motivaría un asiento del siguiente tenor:



CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	1.000	
300	A Mercaderías		1.000

Por el efecto impositivo, teniendo en cuenta que se deben contabilizar todos los activos se realizaría:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	300	
11?	A Reservas de primera aplicación		300

Fiscalmente el valor de las existencias es 1.000 por lo que al calcular la variación de existencias al cierre del ejercicio se compensará al determinarse una menor diferencia entre la existencia final ya calculada con el nuevo criterio –PMP– y la existencia inicial con un valor fiscal mayor que contable. Habrá que hacer un ajuste negativo en el resultado contable resultante por el cargo realizado en las reservas por 1.000.

### 8.8. Acciones que tengan la naturaleza de pasivos financieros

Instrumentos de patrimonio considerados pasivos financieros: acciones sin voto, rescatables e instrumentos financieros compuestos.

Otra de las novedades del Plan 2007 es la de configurar como deudas a determinadas acciones sin voto o rescatables y a parte de lo recibido en contraprestación de la emisión de obligaciones convertibles. Hasta ahora las acciones siempre formaban parte del capital, del patrimonio neto y las obligaciones se consideraban en su integridad como deuda. En apartado 3 de la NRV 9ª– Instrumentos financieros– se dispone que puede haber instrumentos financieros que aparentan ser instrumentos de patrimonio pero que deben calificarse como pasivos financieros en su totalidad o en parte; no da muchas pistas la norma para proceder a la calificación total o parcial, pero afirma que: «en particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto» pueden calificarse de pasivos financieros». El principio que subyace detrás de esta afirmación es que de alguna manera no tienen estos títulos el carácter de instrumentos de patrimonio por dar derecho a su tenedor en el caso de acciones rescatables, a exigir al emisor su rescate por importe determinado o determinable y en el caso de las acciones sin voto a recibir una remuneración predeterminada en el caso de que haya beneficios distribuibles. Se definen los instrumentos de patrimonio en el apartado 4 de la norma que estamos comentando como: «cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos los pasivos.»

Observamos que se consideran como pasivo, como deuda, a las acciones sin voto, la razón estriba en su especial derecho a un dividendo adicional al que corresponde a las acciones ordinarias configurado en el artículo 91-1 del TRLSA pero, fundamentalmente, al derecho establecido en el apartado 2º de ese artículo que dispone que las acciones sin voto no quedarán afectadas por la reducción de capital social por pérdidas sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones, además claro está de que no tengan derecho al voto. Respecto a las acciones rescatables están reguladas en el artículo 92-bis del TRLSA y se caracterizan porque al ser emitidas y en el acuerdo de emisión se fijarán las condiciones para el ejercicio del derecho de rescate, derecho que podrá ser ejercitado por la sociedad emisora, por los titulares de estas acciones o por ambos. Respecto a las obligaciones convertibles resultan mencionadas en el apartado 5.2 de

la NRV 9ª al definir los instrumentos financieros compuestos que se caracterizan por incluir componentes de pasivos y de patrimonio simultáneamente, establece a continuación unos criterios para proceder a esa división y calcular el valor de cada uno de los componentes. Aunque del Plan parece desprenderse en principio que las acciones sin voto son o deuda o patrimonio, pero que no cabe su calificación como instrumento financiero compuesto no hay nada que impida esa calificación que parece la más razonable. En esta materia habrá que estar pendientes de posibles pronunciamientos aclaratorios por parte del ICAC.

Ajustes de primera aplicación:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
199	Capital social	1.000	
502	A Acciones o participaciones corto plazo consideradas pasivos financieros		800
150	A Acciones o participaciones largo plazo consideradas pasivos financieros		200

Los importes se han estimado suponiendo que se reclasificasen en función del posible vencimiento de estos instrumentos financieros.

A esta reclasificación parece referirse la Disposición transitoria vigésimo sexta, introducida en el TRLIS por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, cuando dispone que: «...no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio neto».

Si se hubiesen emitido obligaciones convertibles, por la parte que tuviese la naturaleza de patrimonio neto habría que hacer una reclasificación del siguiente tenor:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
PGC 90 ( 151)	Obligaciones convertibles ( deuda)	300	
111	A Patrimonio neto por emisión de obligaciones convertibles		300

## 8.9. Fondo de reversión

En las empresas concesionarias de autopistas, entre otras, la reversión del terreno al final del período concesional motivaba que cada año de vida de la concesión se hiciese una dotación al Fondo de Reversión. Se calculaba la dotación anual en proporción a los ingresos de manera que al final de la concesión hubiese un fondo equivalente al coste de adquisición del terreno. Además había que dotar fondo de reversión por las reparaciones a efectuar en los bienes revertibles y por la parte pendiente de amortización al revertir en los bienes amortizables. Ahora se amortizan los bienes en función de la vida útil coincidente con el período concesional, además de provisionar por riesgos y gastos en su caso para atender posibles reparaciones. La adaptación, suponiendo y por simplificar, del fondo asociado a un terreno motivará un cambio de nombre en las cuentas y la sustitución de la obligación de dotar el fondo de reversión por una dotación a la amortización calculada en función del tiempo que reste de vida útil del bien.

La reclasificación del fondo de reversión que irá a nutrir la cuenta de amortización acumulada del inmovilizado material afecto a la reversión, no tendrá necesariamente un efecto en las reservas.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
PGC 90 ( 151)	Fondo de reversión	300	
281	A Amortización acumulada inmovilizado material		300

(Ver consulta ICAC, n° 2, BOICAC 74).

En el caso de que la empresa tuviese dotado un fondo de reversión asociado a posibles reparaciones obligatorias a efectuar al terminar el período concesional deberá recalificarlo pasando a contabilizarlo en la cuenta -142. Provisión para responsabilidades – y a partir de este momento seguir dotando la provisión conforme a los nuevos criterios. La consulta analizada establece que: «..si se incurre en las obligaciones como consecuencia de utilizar el inmovilizado en la actividad productiva de la empresa, dichas obligaciones se irán registrando durante el período en que se vaya generando la obligación con cargo a la cuenta de gastos que corresponda.»

### 8.10. Ingresos por intereses diferidos

En el Plan 90 cuando se hacía una venta con pago aplazado a mas de un año se contabilizaba el crédito total integrado por el importe del precio al contado mas los intereses que se incorporaban al mismo como implícitos en el nominal del mismo. El nuevo criterio es contabilizar tanto deudas como créditos por el valor actual sin incorporar intereses ya sean estos implícitos o explícitos. La única excepción la encontramos en créditos a clientes a corto plazo y en la que no se pacten intereses. Por ello si nos encontrásemos en este caso el ajuste precedente sería:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
430	Clientes	900	
PLAN 90 – 430-	A Clientes		1.000
PLAN 90 – 135-	Ingresos por interés diferido	100	

### 8.11. Diferencias positivas de cambio

Anteriormente las diferencias positivas no se llevaban a resultados hasta el momento en que se realizaban, esta era la norma general. Había matizaciones en casos de que se hubiesen contabilizado diferencias negativas por otras deudas o créditos contraídos en monedas convertibles y en los que se permitía una compensación. Ahora la situación se simplifica enormemente y uno de los aspectos consiste en que las diferencias positivas reciben el mismo tratamiento que las negativas y se imputan a resultados cuando se producen. Por ello hay que abonar las reservas con esos resultados latentes.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
PGC 90 ( 136)	Diferencias positivas de cambio	100	
11?	A Reserva de primera aplicación		100

Por la contabilización del efecto impositivo

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
PGC 90 ( 136) 479	Reserva de primera aplicación A Pasivos por diferencia temporaria imponible	30	30

Este abono a reservas tributa en su integridad, los cargos a reservas que tienen que ver con el efecto impositivo, a pesar de la literalidad de la DT 26 del TRLIS no parece que puedan ser deducibles por efecto del artículo 14 del mismo texto legal que no da categoría de gasto o ingreso fiscal a los que devienen de la contabilización del impuesto sobre sociedades.

### 8.12. Ventas de inmuebles que aun no están entregados y terminados en al menos el 80 por 100

La norma de valoración 18<sup>a</sup>. Ventas y otros ingresos, contenida en las Normas de adaptación del PGC 90 a empresas inmobiliarias, aprobada por Orden del Ministerio Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, establecía la posibilidad para los inmuebles en fase de construcción vendidos, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80 por 100 de los costes de la construcción, de entender que el inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas. El Plan 07 no permite la utilización de este criterio y así se pronuncia el ICAC en Consulta n° 8 publicada en BOICAC 74. Ahora se exige que el inmueble esté terminado y se haya otorgado escritura pública o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador. Podríamos valorar la utilización del método del porcentaje de realización en los casos en los que se cumplen las condiciones de tener asegurada la venta, conocer los costes y el precio de venta, lo que permitiría determinar un beneficio parecido, un poquito menor que el otro criterio.

*Ejemplo* de transformación: Supongamos que habíamos llegado al 80 por 100 de terminación de la promoción y considerábamos la venta producida. El precio de venta 1.000, los costes incurridos hasta el momento 500 y se estima que faltan 100 para completar la obra. Luego el resultado es reconocer 400 de beneficio en el ejercicio. Si no se pudiese aplicar este criterio ocurriría que al resultado habría que retrotraerlo, con la posibilidad de analizar la aplicación del método del porcentaje de realización, lo que conllevaría dar un beneficio del 80 por 100 sobre 400, en lugar de nada.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 90	DEBE	HABER
PGC 90 PLAN 90	Anticipos de clientes A Ventas	1.000	1.000

Habida cuenta de que no estaban incorporados todos los costes se había dotado una provisión por terminación de obras de 100.

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 90	DEBE	HABER
PGC 90	Dotación a provisión	100	
PLAN 90	A Provisión por terminación de obras		100

Se habían dado de baja los costes incurridos hasta el momento, que vamos a suponer estaban incorporados dentro de la cuenta de existencias denominada obras en curso:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 90	DEBE	HABER
PGC 90	Variación de existencias	500	
PLAN 90	A Existencias ( Obras en curso)		500

Lo anterior determina que se contabilizó un beneficio neto de 400 en el ejercicio 2007.

Este ajuste viene determinado por la obligación de reconocer los activos y pasivos y los anticipos de clientes lo son y lo mismo el activo construcciones en curso.

Hay que dar de baja pasivos

Plan 07	Provisión para terminación de obras	100	
13?	A Reservas de primera aplicación		100

Hay que reconocer los activos y pasivos

Plan 07	Obras en curso	500	
13?	A Reservas de primera aplicación		500
13?	Reservas de primera aplicación	1.000	
438	A Anticipos de clientes		1.000

Como resumen de todos los asientos se cargan a reservas de primera aplicación 400 coincidentes con el beneficio que se había contabilizado en ejercicios anteriores. Hay que tener en cuenta que se pagaron impuestos por este importe, lo que obliga a hacer un ajuste reconociendo el activo por impuesto:

4740	Activo por diferencia temporaria deducible (400 * 0,3)	120	
13?	A Reservas de primera aplicación		120

Desde el punto de vista de los efectos de estos ajustes en el Impuesto sobre Sociedades tenemos que valorar que la reducción de ingresos declarados en ejercicios anteriores no afectará a la base imponible. De acuerdo a la DT 26 del TRLIS no tendrán efectos fiscales los cargos a reservas relacionados con ingresos devengados y contabilizados de acuerdo al Plan 90 al haber sido integrados en la base imponible. El abono a reservas por la retrocesión de la provisión que está excepcionado aun tratándose de gastos que se

integraron en la base imponible, si bien es posible que no hubiese sido deducible en su dotación, circunstancia a tener en cuenta.

### 8.13. Provisión por costes de desmantelamiento y retiro

Este caso está regulado en el apartado d) del número 1 de la Disposición transitoria segunda del RD 2514/2007, que contempla excepciones a la regla general de aplicación retroactiva de la norma. Se establece que « las provisiones correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura». Sigue diciendo que: «Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.»

*Ejemplo de aplicación:* Supongamos que en enero del 2005 se adquirió un aerogenerador de valor 1.000, amortizable linealmente en 5 años. Los costes estimados para retirar el generador de la montaña donde está instalado y su transporte hasta el lugar donde va a ser tratado como residuo, denominados en el Plan 07 costes de desmantelamiento y retiro en los que se incurriría al final de la vida útil, se estima que serán 300, valor que no se ha modificado a lo largo del tiempo. El tipo de interés a efectos de realizar los cálculos es del 5 por 100.

La empresa venía contabilizando esta obligación en base a la Resolución ICAC de 30 de julio de 1991 por la que se dictaron normas de valoración de Inmovilizado Material. Se preveía que si el valor residual fuese negativo se dotase una Provisión por riesgos y gastos. La técnica de dotación es diferente a la que contempla ahora en el PGC 07 pero se obtienen resultados muy similares.

La empresa dotaba la Provisión para riesgos y gastos en 60 cada año, resultado de dividir el importe del gasto estimado –300– entre el número de años –5– de vida útil del inmovilizado. Conforme a la técnica del nuevo plan se debió haber valorado el inmovilizado en 1.000 mas el valor actual de la provisión en el momento de la adquisición, la provisión se irá aumentando cada año en el importe de la actualización financiera con cargo a una cuenta de gastos financieros.

AÑO	PROVISIÓN	GASTO FINANCIERO
Enero de 2005	235,06	11,75
Diciembre de 2005	246,81	12,34
Diciembre de 2006	259,15	12,96
Diciembre de 2007	272,11	13,61
Diciembre de 2008	285,71	14,29
<b>Diciembre de 2009</b>	<b>300,00</b>	

Al comprar el aerogenerador y teniendo en cuenta el valor actual de los costes de desmantelamiento se haría el siguiente asiento según el PGC 07

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
213	Maquinaria	1.235	
143	A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		235
570	A Tesorería		1.000

Luego cada año se iría actualizando la Provisión por desmantelamiento con cargo a gastos financieros, la actualización correspondiente al año 2005, bajo el supuesto de aplicación del PGC 07 sería:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
680	Gasto financiero por actualización de provisiones	11,75	
143	A Provisión por desmantelamiento		11,75

La valoración que tendríamos del activo y de la provisión sería según los criterios de contabilización de cada uno de los Planes a finales del año 2007, la siguiente:

	PLAN 07	PLAN 90	DIFERENCIA
Maquinaria	1.235	1.000	235,06
Provisión por desmantelamiento	272	180	- 92,11
Amortización acumulada	741	600	- 141,03
Efecto total en reservas			1,91

El asiento de ajuste que procedería siguiendo el apartado d) del número 1 de la Disposición Transitoria segunda del RD 1514/ 2007, sería:

Reclasificación

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
PLAN 90	Provisión para riesgos	180	
143	A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizado		180

Valoración de la provisión al valor que debería tener según Plan 07

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	92,11	
143	A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizado		92,11

Aumento del valor del activo:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
213	Maquinaria	235	
11?	A Reservas de primera aplicación		235

Por la rectificación de la amortización acumulada hasta el importe que debería tener según nuevas normas:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
11?	Reservas de primera aplicación	141	
143	A Amortización acumulada del inmovilizado material		141

Si resumiésemos los asientos de adaptación de valoración en uno:

CUENTA	DENOMINACIÓN PLAN 07	DEBE	HABER
213	Maquinaria	235,06	
143	A Provisión por desmantelamiento, retiro o rehav		92,11
570	A Amortización acumulada inmovilizado material		143,01
11?	A Reservas de primera aplicación		1,91

Esta forma de actuar es la que parece, por analogía, desprenderse de la Consulta del ICAC número 2 de la página 38 del BOICAC 74. No parece razonable reclasificar la provisión y al mismo tiempo no modificar la valoración del inmovilizado aunque hayamos elegido la opción de mantenimiento de valoración del Plan 90. A partir de aquí en los años sucesivos se realizarán mayores dotaciones a la amortización cuya deducción no está del todo clara teniendo en cuenta que el artículo 15-1 del TRLIS no admite los efectos de las revalorizaciones contables que no hayan sido incluidas en la cuenta de pérdidas y ganancias; es una cuestión en la que habrá que profundizar antes de tomar una decisión.

#### 8.14. Provisión para grandes reparaciones

Su tratamiento está contemplado en la Consulta ICAC nº 1 del BOICAC 72. Esencialmente, en la opción de no modificar valoraciones suponer aumentar la amortización acumulada y en los años siguientes ajustar las dotaciones al fondo de amortización hasta que se produzca la reparación de esa parte del inmovilizado. No supone abono a reservas de primera aplicación.

#### 8.15. Opción de capitalización de gastos financieros en el inmovilizado

Es el apartado e) del número 1 de la Disposición transitoria segunda que:

«La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en las normas de registro y valoración 2.<sup>a</sup>1 (inmovilizado material) y 10.<sup>a</sup>1 (Existencias)»

Esta norma hemos de aplicarla en el contexto de haber optado por modificar las valoraciones; opción que como sabemos no admite excepciones en su aplicación. Lo que se introduce es un criterio de flexibilización en su aplicación permitiéndose no hacer estas valoraciones sin introducir mayor justificación ni limitación a su aplicación.

Recordemos que la norma actual exige activar los gastos financieros cuando el tiempo de montaje del inmovilizado exceda del año o en el caso de las existencias cuando éstas tengan un período de elaboración superior al año. Pensemos en edificios construidos por la propia empresa, elaboración de vinos, constructoras etc. La norma anterior permitía activar intereses voluntariamente.



Supongamos que evaluado el efecto financiero llegamos a la conclusión de que el edificio que utiliza la empresa para sus oficinas debió haber incorporado 200.000 ? en concepto de intereses. Habría que modificar el valor del edificio y de la amortización acumulada. Suponiendo que se pudiese en funcionamiento el 1-01-2005, han pasado tres años a la fecha del asiento de corrección 1-1-2008. Si pensamos que se amortiza en 20 años, por ejemplo, habría un defecto en la amortización acumulada.

	PLAN 07	PLAN 90	DIFERENCIA
Construcciones	200.000	0	200.000
Amortización acumulada	30.000	0	30.000

El asiento que procedería sería:

211	Construcciones	200.000	
280	A Amortización acumulada de I M		30.000
11?	A Reservas de primera aplicación		170.000

Tendremos en cuenta el efecto impositivo por lo que se haría:

11?	Reservas de primera aplicación (170.000 * 0,3)	51.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		51.000

Conviene señalar que está revalorización, según las normas transitorias no tendrá efectos fiscales por provenir de gastos que en su día fueron integrados en la determinación de la base imponible y no tratarse de provisiones.

Si procediese regularizar existencias se harían los siguientes asientos:

300	Mercaderías	200.000	
11?	A Reservas de primera aplicación		200.000

Por el efecto impositivo:

11?	Reservas de primera aplicación	60.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		60.000

## 8.16 Reclasificación de inversiones inmobiliarias

Ahora estas inversiones definidas como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios; o para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Estas inversiones deben ser reclasificadas en el subgrupo 22. Se trata de hacer un simple asiento de reclasificación. El ICAC en la Consulta nº 9 del nº 74 contesta acerca de la clasificación que corresponde a un inmueble dedicado al arrendamiento por una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.



---

# Comentarios de Doctrina Administrativa y Jurisprudencia

---

Esta sección de la Revista incluye *Comentarios de Doctrina Administrativa y Jurisprudencia* en materia tributaria. Desde el año 2001 comprende además tanto *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional* como *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria* relacionados con dicha materia. Las opiniones expresadas corresponden exclusivamente a los autores. El Instituto de Estudios Fiscales respeta su libertad intelectual, pero no se solidariza con las ideas expuestas. La sección está dirigida por Pedro M. Herrera Molina y Manuel Gutiérrez Lousa. La coordinación del apartado de *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional* corresponde a Pablo Chico de la Cámara y la del apartado de *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria* a Belén García Carretero, quienes también tienen a su cargo la selección de sentencias.

Asimismo, ambos apartados de esta sección de la Revista aparecen en la página *web* del Instituto de Estudios Fiscales ([www.ief.es](http://www.ief.es)), debidamente sistematizados y con enlaces que permiten la búsqueda de sentencias tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Los colaboradores de los apartados de *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional* y *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria* son los siguientes:

Gloria Alarcón García  
(*Universidad de Murcia*)  
Jaime Almenar Alonso  
(*Dirección General de Tributos*)  
José Manuel Almuñá Cid  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Miguel Alonso Gil  
(*Universidad Carlos III de de Madrid*)  
Carmen Banacloche Palao  
(*Universidad Rey Juan Carlos*)  
Alejandro Blázquez Lidoy  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Susana Bokobo Moiche  
(*Universidad Autónoma de Madrid*)  
Pablo Chico de la Cámara  
(*Universidad Rey Juan Carlos*)  
Ana Díaz Córdor  
(*Universidad Jaime I de Castellón*)  
Manuel J. Díaz Corral  
(*Agencia Estatal de Administración Tributaria*)  
Javier Galán Ruiz  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Rosa M. Galán Sánchez  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Cristina García-Herrera Blanco  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Belén García Carretero  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Claudio García Díez  
(*Universidad de Castilla-La Mancha*)  
Juan Ignacio Gomar Sánchez  
(*Ayuntamiento de Madrid*)  
Vanessa González Magro  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
M.<sup>a</sup> Luisa González-Cuéllar Serrano  
(*Universidad Carlos III de Madrid*)  
Juan Ignacio Gorospe Oviedo  
(*Universidad San Pablo-CEU*)  
Amparo Grau Ruiz  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Juana Gutiérrez Sánchez  
(*Universidad de Murcia*)  
Miguel Ángel Herrera Molina  
(*Universidad San Pablo-CEU*)

Pedro M. Herrera Molina  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Antonio Longás Lafuente  
(*Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid*)  
Manuel Lucas Durán  
(*Universidad de Alcalá de Henares*)  
Diego Marín-Barnuevo Fabo  
(*Universidad Carlos III de Madrid*)  
Isidoro Martín Dégano  
(*Universidad Nacional de Educación a Distancia*)  
Alicia Martínez Serrano (*Universidad de Murcia*)  
Juan Ignacio Moreno Fernández  
(*Universidad de Alcalá de Henares*)  
Saturnina Moreno González  
(*Universidad de Castilla- La Mancha*)  
Enrique Ortiz Calle  
(*Universidad Carlos III de Madrid*)  
Miguel Pérez de Ayala Becerral  
(*Universidad San Pablo-CEU*)  
M.<sup>a</sup> José Portillo Navarro  
(*Universidad de Murcia*)  
Nuria Puebla Agramunt  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Luz Ruibal Pereira  
(*Universidad de Santiago de Compostela*)  
Jesús Rodríguez Márquez  
(*Universidad de Vigo*)  
Violeta Ruiz Almendral  
(*Universidad Carlos III de Madrid*)  
Mercedes Ruiz Garijo  
(*Universidad Rey Juan Carlos*)  
Víctor Manuel Sánchez Blázquez  
(*Universidad de las Palmas de Gran Canaria*)  
Fernando Serrano Antón  
(*Universidad Complutense de Madrid*)  
Carmen Uriol Egidio  
(*Universidad de Valencia*)  
Marta Villar Ezcurra  
(*Universidad San Pablo-CEU*)

---

# Comentarios de Jurisprudencia Constitucional

---

**STC 14/2006, de 16 de enero y STC 39/2006, de 13 de febrero:  
vulneración por resoluciones de los tribunales del derecho  
a la tutela judicial efectiva en relación a la impugnación  
de resoluciones administrativas presuntas, deducidas  
del silencio de la Administración ante la petición  
de un ciudadano**

**Juan Ignacio Gomar Sánchez**

Secretaría General del Pleno del Ayuntamiento de Madrid

## **I. Doctrina del Tribunal:**

Partiendo de la consideración de que el silencio administrativo es una ficción legal para que el administrado pueda acudir a los tribunales y no verse perjudicado por la inactividad de la Administración, el Tribunal Constitucional considera que, en caso de silencio, no puede obligarse al ciudadano a recurrir dentro de un determinado plazo, sufriendo la falta de diligencia del ente público puesta de manifiesto al no resolver de modo expreso. Por tanto, que el ciudadano no recurra en plazo a los tribunales frente al citado silencio no significa que consienta el acto producido de esta forma, por lo que tampoco puede deducirse la caducidad de su acción, que podrá interponer en cualquier momento.

La decisión judicial ordinaria de inadmisibilidad de la acción, dictada como consecuencia de la apreciación de una caducidad fundamentada en una interpretación que no se ajuste a este criterio del Tribunal Constitucional, adquiere relevancia constitucional.

## **II. Antecedentes jurisprudenciales:**

Son numerosas las sentencias del Tribunal Constitucional sosteniendo este criterio, por ejemplo, la 6/1986, de 21 de enero; 204/1987, de 21 de diciembre; 63/1995, de 3 de abril; 188/2003, de 27 de octubre; 220/2003, de 15 de diciembre; 71/2001, de 26 de marzo; 218/2001, de 31 de octubre; 13/2002, de 28 de enero; 203/2002, de 28 de octubre.

Por otra parte la doctrina cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 como una de las que apuntó el principio de que *«no cabe apreciar extemporaneidad en la vía jurisdiccional cuando la Administración incumple su deber de resolver»*.

Por su relación con este supuesto cabe también recordar que el Tribunal Supremo ha examinado la equiparación del silencio con la notificación defectuosa del acto administrativo en sentencias como las de 14 de octubre de 1992, 3 de octubre de 1994 y 19 de junio de 1998.

### III. Supuesto de hecho:

En el supuesto de la STC 14/2006 los representantes de dos comunidades de propietarios solicitaron del Ayuntamiento de Torreveja la declaración de ilegalidad y nulidad de una licencia de obra concedida a un tercero sin que por la Administración se contestase de ninguna forma, de modo que nueve meses y cinco días después de la presentación de su escrito ante la entidad local se interpuso recurso contencioso administrativo. El Juzgado, y posteriormente el Tribunal Superior de Justicia, consideraron extemporáneo el recurso por haberse planteado fuera de plazo, sin entrar en el fondo del asunto.

En el supuesto de la STC 39/2006 una constructora reclama el abono de una cantidad de la Dirección General de la Guardia Civil, derivada de la ejecución de un contrato, sin obtener respuesta. Planteado el recurso contencioso administrativo fuera del plazo habilitado para impugnar el acto producido por silencio, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Navarra estima la causa de inadmisibilidad consistente en considerar el acto inimpugnable al ser confirmatorio de un acuerdo consentido y firme.

En el primer caso el plazo que se había superado era el regulado por el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso administrativa. En el segundo era el del artículo 58.4 de la anterior Ley reguladora de esta jurisdicción, la de 27 de diciembre de 1956. En ambos casos se estaba por tanto ante recursos contenciosos interpuestos fuera del plazo legal habilitado al efecto contra actos producidos por silencio.

### IV. Tipo de recurso:

Los perjudicados acudieron en amparo ante el Tribunal Constitucional contra las citadas sentencias de las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superior de Justicia competentes, al no ser susceptibles de ningún otro tipo de recurso ante la jurisdicción ordinaria. Alegaron que la actuación de tales Tribunales había lesionado su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirles obtener una decisión judicial sobre el fondo del asunto, puesto que habían sostenido una interpretación no ajustada a la Carta Magna sobre el derecho de acceso a la jurisdicción en caso de silencio administrativo.

El Ministerio Fiscal se adhirió a la petición de estimación del amparo.

### V. Fundamentos jurídicos:

El Tribunal reitera su conocida doctrina de que, si bien no toda inexactitud o equivocación de un órgano jurisdiccional adquiere relevancia constitucional, si lo hace cuando la decisión judicial supone la inadmisión de una demanda como consecuencia de una fundamentación irrazonable que cercena el derecho fundamental a obtener una resolución de fondo suficientemente motivada.

Sobre dicha consideración el Tribunal reitera también su criterio de que en caso de silencio administrativo los plazos de recurso quedan abiertos, sin que la limitación legal de un plazo determinado cuyo transcurso generaría la caducidad de la acción sea admisible constitucionalmente. Singularmente el Tribunal no plantea, como parecería lógico, la in-

constitucionalidad del precepto de la vigente Ley de la jurisdicción contenciosa que regula la caducidad de la acción en caso de impugnación de actos producidos por silencio.

En la STC 14/2006 formula voto particular don Vicente Conde Martín de Hijas, al que se adhiere doña Elisa Pérez Vera, en el sentido de que el amparo debe ser desestimado, al no apreciarse que la regulación de un plazo de caducidad de la acción en caso de silencio lesione el derecho a la tutela judicial efectiva.

## VI. Comentario crítico:

Las SSTC 14/2006 y 39/2006 no son sentencias que contemplen supuestos de orden fiscal, aunque su trascendencia en este ámbito puede ser relevante. En la primera el problema de fondo que se planteó ante la jurisdicción ordinaria fue el de la concesión de una licencia urbanística y en el segundo el de la procedencia del abono, por parte de una administración pública contratante a favor de su contratista, de las cantidades pagadas por este último en concepto de tasas y licencias municipales. Ninguna de estas cuestiones fue analizada por el Tribunal Constitucional, que limitó su examen al de la caducidad de la acción en caso de silencio administrativo y su repercusión sobre el artículo 24 de la Constitución.

El conflicto puede resumirse brevemente en los siguientes términos: la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común regula el silencio administrativo negativo, y la Ley 29/1998 de la jurisdicción (antes lo hacía su predecesora) establece un plazo para la impugnación del acto producido por silencio, plazo que es mas amplio que el existente para la impugnación del acto expreso. El sistema contiene por tanto un mecanismo específico para posibilitar la defensa del ciudadano en caso de silencio (tanto si este es debido a negligencia o intencionalidad administrativa como si lo es por simple razón de un exceso de trabajo), salvaguardándose a su vez la seguridad jurídica. Sin embargo, es obvio que el silencio implica un incumplimiento de la obligación que la Ley 30/1992 impone a la Administración de resolver de modo expreso.

Planteado así el debate, la admisión de la validez o invalidez constitucional de la existencia de un plazo para la caducidad de la acción en caso de silencio deja traslucir una opción ideológica o de principios, la de entender que el particular ha de verse protegido en todo caso frente a la inactividad de la administración incluso si dicho particular no actúa de modo diligente, porque el vicio administrativo consistente en no resolver contamina de invalidez o de inadecuación todos los efectos jurídicos que se puedan producir posteriormente. Esta tesis, que debería conducir a la inconstitucionalidad de la determinación legal de un plazo de caducidad en caso de silencio, carga sobre la Administración la consecuencia de su silencio y es protectora con el ciudadano, pues aunque tenga que recurrir, no ha de preocuparse de un plazo procesal. Sin embargo genera inseguridad jurídica al dejar abiertos de forma indefinida los plazos de impugnación, inseguridad que también es preciso reconocer que no resulta novedosa dado que la legislación de procedimiento la admite para los supuestos de los actos notificados defectuosamente sin mención de recursos.

Aunque una opción es menos exigente con la diligencia que se precisa del ciudadano y más con la que se requiere de la Administración, y la otra actúa a la inversa, lo cierto es que en todo caso el ciudadano disconforme habrá de impugnar el acto, por lo que de una u otra interpretación constitucional lo que parece deducirse en la práctica es una diferencia procesal de plazos impugnatorios, diferencia que es cualitativa y cuantitativa, dado que en un supuesto quedan abiertos y en otro cerrados.

No se observa pues fácilmente porque genera indefensión al ciudadano la inadmisión de un plazo de caducidad de la acción, apuntando, a mi juicio con certeza, el voto particu-

lar (al que se adhirió otra magistrada) formulado a la sentencia 14/2006 que «establecido el plazo legal (para interponer el recurso), que su inobservancia justifique la omisión de un pronunciamiento sobre el fondo en el recurso contencioso administrativo me parece que nada tiene que ver con la finalidad de la institución del silencio administrativo, y que al propio tiempo es absolutamente conforme con el art. 24.1 de la CE». En la misma línea, el magistrado discrepante afirma «no creo que pueda hablarse de inmunidad de control cuando el recurso posible se frustra por indiligencia del que pudiera imponerlo». Cabría aquí recordar que los demandantes de amparo en las sentencias objeto de este comentario son en un caso una potente constructora y en otra dos comunidades de propietarios.

En torno a la conveniencia de esta interpretación constitucional se puede afirmar que todos los resortes que establece el ordenamiento (el silencio, sus efectos, los plazos de recurso) se basan, como elemento imprescindible, en la suposición de que los ciudadanos son diligentes, están atentos a la salvaguarda de sus intereses, pueden acudir si lo precisan a los profesionales del derecho, y no han de ser tutelados directamente en aquellos casos en que la ley articula con claridad los mecanismos del sistema. Es decir, son ciudadanos, con plena capacidad jurídica y de obrar, *mayores de edad*. Para el caso de que no lo sean el sistema también tiene mecanismos protectores, desde la patria potestad y la tutela, a las incapacitaciones o las funciones protectoras atribuidas al ministerio fiscal.

Relevar al ciudadano de una obligación de diligencia directamente vinculada con el funcionamiento de los juzgados y tribunales, como es la de recurrir en un plazo, no parece a medio y largo plazo lo más adecuado. Toda maquinaria, y la de la Justicia es una de ellas, tiene unos márgenes de tolerancia dentro de los cuales operar y no existe ninguna invención humana capaz de asumir *todo lo que le echen*, porque su diseño siempre será limitado y se efectuará en función de una necesidad determinada. Sin perjuicio de que deba exigirse de los entes públicos que resuelvan siempre, cargar sobre los tribunales ordinarios mediante interpretaciones como la aquí comentada la responsabilidad de lo que acontece no solo por la falta de diligencia de la Administración sino también por la falta de diligencia de los ciudadanos implica un riesgo más de colapso del sistema de justicia, en grave detrimento de aquellos que, habiendo actuado con diligencia, precisen acudir al mismo. Además, ¿son los recurrentes que dieron lugar a las sentencias 14/2006 y 39/2006, a los que ya hemos hecho referencia, ejemplo de sujetos necesitados de una interpretación tuitiva? En estos términos es lógico que, como indica GARRO CASAS, haya autores que propugnen la exclusión del art. 24 de la Constitución de los que son objeto de protección a través del amparo constitucional.

Pero es que, además, existe una segunda consideración de seguridad jurídica: si quedan los plazos de recurso abiertos indefinidamente ¿la caducidad o prescripción del derecho reclamado da límite al plazo de ejercicio de la acción?

El Tribunal no lo indica pero parece razonable considerar que el derecho de fondo tiene su propia longevidad. En un orden lógico, si se extingue antes de que sea argüido frente a la Administración, el silencio no le puede afectar, sin embargo, producido el silencio tras la petición dirigida a la Administración dentro del plazo correspondiente ¿qué ocurre? Veamos la incidencia en materia financiera de estas sentencias: en caso de silencio administrativo frente a reclamaciones de orden tributario ¿prescribe el derecho a la devolución de ingresos indebidos? En tal caso ¿se habrán devengado intereses?

Desde luego, la jurisprudencia constitucional es clara al afirmar que en caso de silencio no existe extemporaneidad. Debe considerarse por tanto que en este supuesto la seguridad jurídica cede ante la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva. El fundamento de las sentencias apuntadas es que la Administración está taxativamente obligada a resolver y no puede verse favorecida como consecuencia de su silencio, además no puede ser de mejor condición aquel a quien se le ha notificado defectuosamente un acto sin mención de los recursos que pueda interponer que aquel a quien no se ha contestado.



Por tanto, si un particular formula una solicitud de devolución de ingresos indebidos dentro de los cuatro años a los que se refieren los artículos 66.c y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, y la Administración no le contesta, dispondría de un plazo indefinido para recurrir a la jurisdicción, según la interpretación constitucional a la que estamos haciendo referencia. En este supuesto su derecho a la devolución no quedaría limitado por los cuatro años citados por el artículo 66.d.

Es decir, es claro que si el sujeto deja transcurrir el plazo de cuatro años sin reclamar el ingreso indebido y por tanto no hay silencio (pues no ha habido petición) su derecho prescribe, pero si lo solicita dentro del plazo y no le contestan, el silencio de la Administración incide sobre el derecho de fondo, y en virtud de la interdicción de la indefensión proclamada por el artículo 24 CE, se genera un *¿derecho inmortal?*. Si no lo considerásemos así, tan solo estaríamos sustituyendo el plazo para recurrir de la ley contenciosa por el que cualquier otra norma pudiera regular, e incluso en su defecto, el de quince años, previsto para las acciones personales por el Código Civil. Parece que *cierta* inseguridad jurídica si se genera.

En todo caso, y volviendo a la petición de devolución de un ingreso indebido desestimada por silencio ¿puede que nuestro sujeto haya hecho una razonable inversión! Dado que los intereses que abona la hacienda pública, si finalmente se le reconoce el derecho a la devolución, son superiores a los que en numerosas ocasiones abona el mercado financiero (y sin retenciones), y que el plazo quedaría indefinidamente abierto, se generarían dichos intereses hasta que, llegado el momento, decidiéramos acudir a los tribunales. Siempre, claro, que tuviéramos razón en el fondo y que, por supuesto, para entonces no hayan vuelto a cambiar de criterio jurisprudencial sobre esta materia...

¿Podemos acudir ahora a los tribunales para reclamar aquella cantidad que hace veinte años no nos devolvieron (hubo silencio administrativo), pero que ahora, con los intereses de todo este tiempo, es ya una cifra suficientemente razonable como para que merezca la pena acudir a la jurisdicción contenciosa (igual en este periodo de tiempo nos ha dado tiempo de hacernos abogados y podemos llevarnos el asunto a nosotros mismos)?

## VII. Relevancia jurídica:

Esta sentencia es, desde un punto de vista concreto, otra de las que reiteran la conocida doctrina del Tribunal sobre la posible relevancia constitucional de los errores judiciales.

Por otra parte, se admita o no la constitucionalidad de un plazo de caducidad en caso de silencio administrativo, el número de recursos contencioso administrativos que se van a plantear ante los tribunales será probablemente parecido, pues no parece que, en la práctica, el mayor o menor plazo para impugnar pueda ser determinante de una variación significativa del volumen de recursos a interponer.

Sin embargo, a efectos fiscales, sus efectos pueden ser más contundentes de lo que parece. Vamos, que la Administración terminará por desestimar expresamente mediante modelo todo lo que por una razón u otra no pueda resolver en condiciones, con lo que se conseguirá un logro formal (la resolución expresa), pero habrá que acabar en todo caso en los tribunales (igual que antes) en caso de discrepancia.

## VIII. Bibliografía:

GARCIA DE ENTERRIA Y TOMAS RAMÓN-FERNANDEZ: *Curso de Derecho administrativo*, Cívitas, 2005.

GARRO CASAS, A.: «El debate sobre la reforma del recurso de amparo en España. Análisis de algunas de las propuestas a la luz de la Constitución», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º. 76, 2006.

GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: «Los tipos de interés tributarios producen casos de enriquecimiento injusto», *Quincena Fiscal*, n.º 6, Aranzadi, 1998.

GONZALEZ PEREZ: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*, Cívitas 1998;

## **STC 33/2006, de 13 de febrero: conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF**

**Ismael Muñoz Carmona**  
Ministerio de Defensa

### **I. Doctrina del Tribunal:**

El art. 71.2 Ley 18/991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física no vulnera el derecho a la igualdad de los pagadores de alimentos divorciados respecto a pagadores de alimentos separados de hecho y no divorciados.

### **II. Antecedentes jurisprudenciales:**

Sobre la conexión entre los arts. 14 y 31.1 CE: SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4); 46/2000, de 17 de febrero (FJ 4); 1/2001, de 15 de enero y 57/2005, de 14 de marzo. Sobre el principio de igualdad: SSTC 209/1988, de 10 de noviembre; 76/1990, de 26 de abril (FJ 9); 1/201, de 15 de enero (FJ 3); 152/2003, de 17 de julio (FJ 5c); 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3); y 57/2005, de 14 de marzo (FJ 3). Sobre «discriminación indirecta»: SSTC 41/1999, de 22 de marzo (FJ 4); 249/1999, de 20 de diciembre (FJ 6); y 253/2004, de 22 de diciembre (FJ 7).

### **III. Supuesto de hecho:**

El recurrente, divorciado legalmente, estaba obligado por el convenio de separación a abonar a su ex-cónyuge la pensión compensatoria, y a sus hijos la pensión de alimentos.

En las correspondientes autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 1992 a 1995, el recurrente se dedujo de la base imponible las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria.

Sin embargo, en septiembre de 1994, noviembre de 1995 y 1996, presentó cuatro solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones (dos en septiembre de 1994) a fin de que

la base imponible de cada ejercicio fuese reducida también en las cuantías correspondientes a la pensión de alimentos satisfechas a sus hijos.

Estas solicitudes fueron rechazadas por la Agencia Tributaria y frente a los acuerdos de denegación, el recurrente presentó las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. En estas reclamaciones se planteaba la inconstitucionalidad del art. 71.2 LIRPF por su contradicción con los arts. 14 y 31.1 CE, en base al siguiente argumento: el art. 71.2 LIRPF impide reducir la base imponible en la cuantía correspondiente a la pensión de alimentos a favor de los hijos y ello supone, en primer lugar, una discriminación respecto de quienes satisfacen pensiones de alimentos a otros parientes y, en segundo lugar, una vulneración del principio de capacidad contributiva, ya que de esta forma soporta el pagador de las pensiones la carga tributaria de unas rentas de las que no disfruta, sin posibilidad de reducción o compensación alguna.

El TEAR de Madrid no entró a conocer de esta cuestión por ser competencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y del Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales y el control de constitucionalidad respectivamente.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid desestimó los recursos formulados por el actor, con confirmación de las Resoluciones impugnadas y rechazando igualmente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 71.2 LIRPF en base al argumento de que no existía un término de comparación idóneo sobre el que efectuar un juicio de igualdad por dos razones: 1º, son diferentes las situaciones de separado de hecho y la de divorciado; y 2º, también son diferentes las situaciones del progenitor que tiene la guardia y custodia de los hijos y la de quien no la tiene.

El recurrente, ahora en amparo, aduce la vulneración de su derecho a la igualdad recogido en el art. 14 CE por razón de circunstancias personales, en concreto, por su condición de divorciado con obligación judicial de abonar a su ex-cónyuge una pensión compensatoria y a sus hijos una pensión por alimentos.

El tratamiento que la LIRPF da a la situación del recurrente supone, según éste, cinco lesiones de derecho a la igualdad:

1. Pese a tener tres hijos menores de edad a su cargo, está obligado a presentar declaración individual, sin poder optar por la conjunta por no tener la custodia de éstos y no poder tampoco deducir las cantidades pagadas a los hijos por alimentos, ni practicar la deducción por hijos y por gastos de enfermedad de éstos.
2. Los contribuyentes divorciados resultan discriminados respecto de los separados de hecho que se encuentran en la misma situación fáctica que aquellos pero pueden acogerse a la declaración conjunta y practicarse las correspondientes deducciones puesto que tienen aún el estado civil de «cónyuge».
3. La discriminación se produce igualmente respecto de los perceptores de alimentos puesto que mientras estos pueden optar por la declaración conjunta y aplicar una tarifa más beneficiosa, el recurrente, al no poder reducir su base imponible, ve incrementada su carga impositiva por la progresividad del impuesto.
4. También resulta discriminado frente a los alimentistas de cualquier pariente que no sea hijo, puesto que a estos se les permite reducir sus rentas en el importe de los alimentos satisfechos.
5. Por último, también entiende el recurrente que se produce discriminación por razón de sexo, puesto que —entiende él— en España la práctica totalidad de los pagadores

de alimentos y pensiones compensatorias tras un proceso de separación judicial o divorcio son hombres.

En suma, a juicio del recurrente en amparo, todos los reproches de inconstitucionalidad que imputa a la normativa reguladora del impuesto se eliminarían o quedarían anulados si se decretara la inaplicación de la expresión «con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo» del art. 71.2 de la Ley 18/1991.

Con argumentos contrarios, el Fiscal interesó la inadmisión del recurso y, habiendo sido admitido el recurso de amparo, el Fiscal solicitó la desestimación del mismo reiterando los siguientes argumentos:

Entiende el Fiscal que la demanda carecía de contenido constitucional porque los términos de comparación ofrecidos por el demandante no eran válidos: la ley establece el mismo tratamiento para todas las situaciones idénticas y únicamente en los supuestos de unidad familiar el legislador permite a los contribuyentes integrados en ella optar por una u otra forma de tributación. Por ello, no cabe apreciar, *a priori*, un trato desigual discriminatorio y, por ende, contrario al art. 14 CE.

Ninguna de las situaciones jurídicas aportadas como términos de comparación por el demandante son válidas a efectos de realizar un juicio de igualdad, por que existen diferencias sustanciales en cada una de ellas que permiten negar carácter discriminatorio a la norma tributaria.

Respecto al primer supuesto alegado por el recurrente, la comparación entre el alimentista y quien tiene la custodia de los hijos, entiende el Fiscal que existe una diferencia razonable entre ambas situaciones –la convivencia con los hijos– que justifica sobradamente un trato dispar.

La diferencia derivada de la posible opción por la tributación conjunta o individual responde a lo establecido en la STC 209/1988 que declaró discriminatoria la obligada acumulación de rentas de todos los integrantes de la unidad familiar.

La situación «fáctica» de separado es un supuesto no contemplado expresamente por la ley, y el posible beneficio derivado de ella derivaría de un posible fraude no amparado por ella, e igualmente el TC ha declarado que no puede existir un derecho a la igualdad en la ilegalidad.

El Abogado del Estado, por su parte, entiende que el inciso del art. 71.2 de la ley 18/1991 no viola el art. 14 CE. Partiendo de la doctrina sentada por el Tribunal en la STC 1/2001, de 15 de enero, señala que al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos a favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del IRPF –como hace el art. 71.2 LIRPF– ello no supone más que equiparar la situación de aquellos a la de todos los padres que, por imperativo constitucional y legal (arts. 39.3 CE y 110, 111 y 143 CC), han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga (FJ 3 STC 1/2001).

#### **IV. Tipo de procedimiento:**

El recurrente interpone Recursos de amparo, posteriormente acumulados, contra las Sentencias de la Sección Quinta de la Sala de los Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid de 24 de noviembre de 1999, 31 de enero de 2001 y 9 de enero 2002, desestimatorias de los recursos planteados por el actor contra las resoluciones del TEAR de Madrid que denegaban la pretensión del actor y confirmaban los Acuerdos denegatorios de la AEAT acerca de la rectificación de las declaraciones-liquidaciones del IRPF de los ejer-

cicios 1992, 1993, 1994 y 1995 a fin de incluir entre las reducciones de la base imponible regular el importe de las anualidades de alimentos fijadas a favor de los hijos menores del actor convivientes con la madre de la que éste se había divorciado.

El recurrente considera que las resoluciones impugnadas y, en última instancia, el art. 71.2 de la Ley 18/1991, vulneran el principio de igualdad reconocido tanto en el art. 14 como en el art. 31.1 CE y fundamenta tal vulneración en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza. Ello supone situar el recurso de amparo en el ámbito del art. 31.1 CE, artículo cuya vulneración no es susceptible de amparo ante el Constitucional en virtud de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC. Sin embargo, las razones en las que se fundamenta la discriminación son de carácter subjetivo, pues lo determinante para que se dé un diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es –según la demanda de amparo– el estado civil del demandante, su condición de progenitor y su sexo. Es por esto que, como entiende el Tribunal y ya reconoció en las STC 1/2001, de 15 de enero y 57/2005, de 14 de marzo, el proceso constitucional enjuiciado debe asimismo situarse en la esfera del art. 14 CE que sí puede ser objeto de amparo (FJ 3).

En la doctrina del Tribunal (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4, por ejemplo) se señala que hay que diferenciar los campos del art. 14 y 31.1 CE. El art. 31.1 CE no es portador de derechos amparables de acuerdo con los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC. El art. 14 CE se refiere a desigualdades basadas en características o rasgos subjetivos, mientras que el art. 31.1 CE apunta a la desigualdad de trato fundada en elementos objetivos. Los razonamientos de desigualdad basados en la infracción del principio de capacidad económica pertenecen a la esfera del art. 31.1 CE, no a la del 14 CE. En este caso, las alusiones en la demanda de amparo al art. 71.2 LIRPF como artículo ignorante de la capacidad económica quedan fuera del ámbito del art. 14 CE y, en consecuencia, de recurso de amparo (arts. 53.2, 41.1 y 41.3 CE). Sin embargo, acabamos de ver la argumentación del Tribunal para admitir en amparo la demanda del recurrente.

## V. Fundamentos jurídicos:

El Tribunal señala que la cuestión principal discutida es la de la posibilidad de obtener el reconocimiento del derecho a reducir la base imponible del IRPF en el importe de las pensiones de alimentos satisfechas a los hijos por decisión judicial, por que –recordando lo ya acaecido en la demanda resuelta por la sentencia 57/2005, de 14 de marzo– ésta es la única pretensión perseguida por la parte actora desde el comienzo y a pesar del resto de argumentos jurídicos esgrimidos.

Conforme a reiterada doctrina del TC, el principio de igualdad «ante o en la Ley» impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación... Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (otras sentencias en el mismo sentido son las núm.: 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3).

Señala la STC analizada que la comparación de la situación del recurrente (divorciado cuyos hijos conviven con su ex-cónyuge) con la de los separados de hecho y divorciados no es idónea para ilustrar la discriminación que se denuncia, dado que ninguno de ellos puede minorar su base imponible en el importe de la renta aplicada durante el ejercicio al sostenimiento de los hijos, conforme a la normativa del impuesto (FJ 4).

Frente a todos aquellos argumentos en los que el recurrente compara distintas situaciones y que relaciona con la posibilidad de optar por la tributación conjunta, el Tribunal señala que éste nunca reclamó en plazo frente a la Administración Tributaria que se le permitiera optar por la declaración conjunta con sus hijos ni practicar las deducciones familiares previstas en el art. 78 Ley 18/1991.

Recoge también el FJ 4 el argumento dado por el Abogado del Estado acerca de que el excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos a favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del IRPF –como hace el art. 71.2 LIRPF– ello no supone más que equiparar la situación de aquellos a la de todos los padres que, por imperativo constitucional y legal (arts. 39.3 CE y 110, 111 y 143 CC), han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga (FJ 3 STC 1/2001). Lo contrario, es decir, reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención, sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 CE sin una justificación que lo legitime –como ya apuntaba el Tribunal en la STC 57/2005, de 14 de marzo–.

Se fundamenta igualmente por el Tribunal que:

- Los alimentos a los hijos suponen un gasto corriente o mero consumo de renta, como ocurre con las restantes aplicaciones de renta, no tienen por qué generar un derecho a su reducción de la base imponible del impuesto.
- La finalidad y forma de determinación de la pensión de alimentos a hijos y la pensión de alimentos a otros parientes son distintas.

Dando un paso más, entiende el Tribunal que el recurrente viene a reclamar realmente que sean los perceptores de la renta quienes soporten la tributación sobre aquellas puesto que con el pago de la anualidad de alimentos a los hijos se estaría produciendo un traslado de capacidad económica del pagador a estos perceptores. Y frente a ello esgrime como fundamento más importante el hecho de que con el abono de las anualidades de alimentos de los padres a los hijos existe una mera aplicación de renta en cumplimiento de un deber constitucional y no esa pretendida traslación de capacidad económica. Gravar a los perceptores, en este caso, supondría su discriminación respecto de los hijos cuyos padres sufragan directamente su mantenimiento.

Tampoco la pretensión de que sea la persona encargada de la custodia por convenio aprobado judicialmente la que tribute por la misma no se acomoda, en absoluto, al principio de capacidad económica establecido por el art. 31.1 CE (STC 1/2001, 15 de enero, FJ 3).

Por otra parte, la norma legal cuestionada no establece diferencia alguna que permita sostener una discriminación de sexo pues su mandato está dirigido a «los progenitores» independientemente del sexo de éstos.

Finalmente, concluye el Tribunal de forma general y resumida: es indispensable que los términos de comparación que se aleguen para fundamentar la desigualdad denunciada por el recurrente sean homogéneos, un requisito esencial que entiende el Tribunal que no se da en este caso, desestimando, por tanto, la demanda en amparo.

## VI. Comentario crítico:

En esta ocasión, el TC centra su enjuiciamiento en el inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991, que exceptúa de las pensiones de alimentos reducibles de la base imponible del IRPF aquellas pensiones de alimentos fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo.

Después del análisis de la fundamentación jurídica realizada por el Tribunal, en la que expone sustancialmente la doctrina sobre el principio de igualdad del art. 14 CE en relación con la materia tributaria, hay que concluir que no caben excesivas objeciones a la resolución dada a este recurso desestimatoria de la demanda de amparo.

La sentencia reproduce –en los mismos términos de sentencias anteriores– las exigencias del principio de igualdad respecto al tratamiento de situaciones jurídicas iguales, que prohíben toda desigualdad sin justificación objetiva y razonable, arbitrarias, artificiosas o injustificadas (STC de 26 de abril de 1990).

Estando de acuerdo con la doctrina constitucional expuesta por el Tribunal, de que es condición indispensable que los términos de comparación que se aporten para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos –lo cual constituye un requisito esencial que no se da en este caso– no nos resulta tan pacífica, por otra parte, la fundamentación del Tribunal de su sentencia en relación a la capacidad económica. Es decir, nos referimos al hecho de que, según el TC, el pago de alimentos a los hijos por decisión judicial es una *mera aplicación de renta* por un deber constitucional en lugar de una verdadera traslación de capacidad económica.

La igualdad tributaria del art. 31 CE no es algo distinto a los principios de generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad.

La capacidad económica, además de ser la medida de la igualdad –el elemento de referencia para determinar o enjuiciar la igualdad contributiva–, es al mismo tiempo el elemento en torno al cual ha de ordenarse la tributación sobre la renta (STC 209/1988, FJ 8º).

Como sabemos, la vertiente «negativa» del principio de capacidad económica impone al legislador la exigencia de establecer tributos partiendo de circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto este índice de capacidad económica.

En el caso que nos ocupa, este índice es la obtención de renta. Y ante un mismo hecho, la obtención de renta, con idéntica manifestación de capacidad económica, la norma no permite la deducción estando divorciado o casado.

Que el art. 71.2 del IRPF impida la reducción de la base imponible del impuesto en la cuantía de la pensión de alimentos satisfecha a los hijos del sujeto pasivo respeta escrupulosamente el texto constitucional dada la generalidad con la que el principio de capacidad económica es definido por la propia jurisprudencia constitucional: «basta con que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» dicen las SSTC 37/1987, de 26 de marzo –FJ 13– y 14/1998, de 22 de enero –FJ 11b–.

## VII. Relevancia jurídica:

Con esta sentencia, el Tribunal vuelve a aplicar su doctrina ya sentada en sentencias anteriores, en una exposición poco exhaustiva –a nuestro entender–, y que pudiera hacer pasar por «simple» la cuestión debatida, al menos en el estado actual de las cosas. Es

decir, esta nueva sentencia del TC parece una llamada a «no confundir los términos» en el sentido de que la fundamentación del Tribunal resulta clara según la ley del IRPF vigente y la norma constitucional según la interpretación plasmada por la Jurisprudencia («las cosas son como son» se diría con una expresión cotidiana).

Sin embargo, con esta nueva sentencia, podría haberse arrojado más luz por parte de este Tribunal acerca de la importante cuestión de la relación que existe en nuestro texto constitucional entre los arts. 14 y 31.1, y especialmente, sobre el principio de capacidad económica puesto que, en la cuestión enjuiciada, la capacidad económica del recurrente en amparo si bien no resulta disminuida dado lo que se entiende por ésta según el TC, la misma sí resulta cuando menos afectada por esa situación en la que se encuentra el sujeto pasivo del impuesto, obligado a incluir las cantidades satisfechas en concepto de pensión de alimentos a favor de los hijos en su base imponible. Una ocasión que entendemos, según se ha desarrollado la fundamentación de la sentencia, que ha sido desaprovechada.

### **VIII. Bibliografía:**

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Financiero, Parte general*. Thomson, 2004.

CHICO DE LA CÁMARA, P., en la obra colectiva dirigida por HERRERA MOLINA, P.: *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional 2000-2001*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

CHICO DE LA CÁMARA, P., en la obra dirigida por HERRERA MOLINA, P.: *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional 2002*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

PEREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Thomson-Civitas, 2006.



---

# Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria

---

**STJCE 10.1.2006. *Ministero dell'Economia e delle Finanze y Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, As. C-222/04: Ayudas de Estado y concepto de empresa en relación con la exención de imposición directa sobre los dividendos percibidos por las fundaciones bancarias***

**María Amparo Grau Ruiz**  
Universidad Complutense de Madrid

## I. Doctrina del Tribunal:

El juez nacional puede considerar, tras analizar el régimen vigente, que una persona jurídica como la del asunto principal es una empresa y que una exención de retención sobre los dividendos –como la establecida– es una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE.

## II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre la incompetencia del Tribunal de Justicia, en el marco del artículo 234 TCE, para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación de normas de Derecho interno: las Sentencias de 19 de marzo de 1964, *Unger*, 75/63, Rec. pp.347 y ss., y de 26 de septiembre de 1996, *Allain*, C-341/94, Rec. p.I-4631. En concreto, sobre su competencia limitada exclusivamente al examen de las disposiciones del Derecho Comunitario: el Auto de 21 de diciembre de 1995, *Max Mara*, C-307/95, Rec. p.I-5083. Sobre la valoración por el juez nacional del alcance de las disposiciones nacionales: la Sentencia de 7 de diciembre de 1995, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta*, C-45/94, Rec. p.I-4385. Sobre el no pronunciamiento cuando la apreciación de la validez de un acto comunitario, solicitada por el órgano jurisdiccional nacional una cuestión prejudicial, no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal: la Sentencia de 21 de marzo de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, Rec. p.I-3193.

En relación con la aplicación de manera independiente del artículo 12 TCE –que prohíbe cualquier discriminación por razón de la nacionalidad– sólo en situaciones en las que el Tratado no prevea normas específicas: la Sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727.

Sobre el concepto de empresa como cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico y de su modo de financiación: las Sentencias de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser*, C-41/90, Rec. p.I-1979 y de 16 de marzo de 2004, *AOK Bundesverband y otros*, asuntos acumulados C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01, Rec. p.I-2493. Sobre la actividad económica como cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado: las Sentencias de 18 de junio de 1998, *Comisión/Italia*, C-35/96, Rec. p.I-3851 y de 12 de septiembre de 2000, *Pavlov y otros*, asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, Rec. p.I-6451.

Sobre el concepto de ayuda, más general que el de subvención: las Sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p.I-8365; de 15 de julio de 2004, *España/Comisión*, C-501/00, Rec. p.I-6717, y de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, Rec. p.I-0000. Sobre la selectividad de una medida que no se aplica a todos los operadores económicos: la Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, Rec. p.I-0000. Sobre el examen de si la ayuda puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia: la Sentencia de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-372/97, Rec. p.I-3679, y las de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión y Unicredito Italiano*. Debe recordarse que, cuando un sector económico haya sido objeto de una liberalización a nivel comunitario, ello puede caracterizar una repercusión real o potencial de las ayudas sobre la competencia, así como su efecto sobre los intercambios entre Estados miembros: la Sentencia de 13 de febrero de 2003, *España/Comisión*, C-409/00, Rec. p.I-1487, y las de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión y Unicredito Italiano*.

### III. Supuesto de hecho:

La Cassa di Risparmio di Firenze SpA, la Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato y Cassa di Risparmio di San Miniato SpA discuten con el Ministerio de Economía y Hacienda italiano sobre una solicitud presentada por esta «Fondazione» para el reconocimiento de una exención de retención fiscal sobre los dividendos del ejercicio 1998, percibidos por sus participaciones en Cassa di Risparmio di San Miniato y en la sociedad Casse Toscane SpA, de la que es sucesora Cassa di Risparmio di Firenze.

La solicitud fue denegada por considerarse que la gestión por parte de una fundación bancaria de sus participaciones en sociedades bancarias era una actividad comercial incompatible con la exención prevista en el artículo 10 *bis* de la Ley n° 1745/62. Impugnada la resolución denegatoria ante la Commissione tributaria provinciale di Firenze, el recurso fue desestimado. Las afectadas recurrieron ante la Commissione tributaria regionale di Firenze, que estimó su recurso –al parecer, porque no se había acreditado que las actividades económicas empresariales prevalecieran sobre los objetivos de utilidad social–.

El Ministerio de Economía y Hacienda interpuso recurso de casación contra dicha resolución, alegando que las leyes excepcionales no se aplican a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas. La Corte suprema di cassazione observa que para dirimir el litigio principal hay que tener en cuenta la cuestión de la compatibilidad del régimen fiscal de las fundaciones bancarias con el Derecho comunitario, ya que –a su entender– las fundaciones bancarias viven en una situación de simbiosis jurídica y económica con el sistema bancario público, por lo que no son ajenas a dicho sistema ni al mercado de que se trata.

### IV. Tipo de procedimiento:

Se trata de una petición de decisión prejudicial, que tiene por objeto la interpretación de los artículos 12, 43 y siguientes, 56 y siguientes, 87 y 88 TCE, así como la validez de la Decisión 2003/146/CE de la Comisión, de 22 de agosto de 2002, sobre las medidas fiscales para las fundaciones bancarias en Italia. En esencia, como reconoce el propio Tri-

bunal de Justicia, tras analizar la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas:

Mediante sus dos primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si puede considerarse, con arreglo al régimen vigente durante el período de referencia, que una persona jurídica como la del asunto principal era una «empresa» sujeta a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

Mediante su tercera cuestión pregunta si puede considerarse que la exención de retención sobre los dividendos constituye una ayuda de Estado.

La cuarta cuestión se refiere a la validez de la Decisión 2003/146, que declara inaplicables a las fundaciones bancarias las normas sobre ayudas estatales, desde el punto de vista de su licitud y de la ausencia o insuficiencia de motivación.

Con la quinta cuestión se pregunta si el beneficio fiscal conferido constituye una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales, que favorece a las empresas, sean o no bancarias, participadas por las fundaciones bancarias, en comparación con las demás empresas presentes en el mercado de que se trate en las que no participen dichas fundaciones.

## V. Fundamentos jurídicos:

«Debe estimarse que una entidad que posee el control de una sociedad y ejerce efectivamente dicho control interviniendo directa o indirectamente en la gestión de esta última, participa en la actividad económica desarrollada por la empresa controlada (...). De lo contrario, la simple escisión de una empresa en dos entidades distintas, la primera encargada de desarrollar directamente la actividad económica anterior y la segunda de controlar a la primera interviniendo en su gestión, bastaría para privar de su efecto útil a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado. Dicha operación permitiría a la segunda entidad disfrutar de subvenciones u otras ventajas otorgadas por el Estado o con cargo a los recursos públicos y utilizarlas total o parcialmente en beneficio de la segunda, para favorecer también a la unidad económica formada por ambas entidades» (apartados 112 y 114).

«No procede calificar a la fundación bancaria como «empresa» como consecuencia de una actividad que se limite a la aportación de fondos a entidades sin fines lucrativos. En efecto, como señala la Comisión, esta actividad de carácter exclusivamente social no se ejerce en el mercado en competencia con otros operadores. Al ejercer dicha actividad, una fundación bancaria actúa como una entidad de beneficencia o una organización caritativa y no como una empresa» (apartados 120 y 121).

«En cambio, cuando una fundación bancaria actúa por sí misma en los sectores de interés público y de utilidad social y hace uso de la facultad que le otorgó el legislador nacional de realizar las operaciones financieras, comerciales, inmobiliarias y mobiliarias necesarias u oportunas para la consecución de sus objetivos, puede ofrecer bienes o servicios en el mercado en competencia con otros operadores, en sectores como los de la investigación científica, la educación, el arte o la sanidad, por ejemplo. En este último supuesto, cuya existencia deberá ser apreciada por el juez nacional, debe considerarse que la fundación bancaria es una empresa dado que ejerce una actividad económica, y ello a pesar de que la oferta de bienes o servicios se realice sin ánimo de lucro, ya que dicha oferta compite con la de operadores que sí lo tienen» (apartados 122 y 123).

«Una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos es-

tatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado» (apartado 132).

«Dicho beneficio supone una excepción al régimen fiscal ordinario que no está justificada por la naturaleza ni por la estructura del sistema fiscal al que pertenece. La excepción no está basada en la lógica de la medida ni en la técnica impositiva, sino que se deriva del objetivo del legislador nacional de favorecer financieramente a entidades consideradas socialmente útiles» (apartado 137).

«Una ventaja fiscal como la enjuiciada en el asunto principal puede fortalecer, en términos de recursos financieros y de tesorería, la posición de la unidad económica, activa en el sector bancario, constituida por la fundación bancaria y la sociedad bancaria. Dicha ventaja puede también reforzar la posición de la fundación bancaria en la actividad que ésta ejerza en un ámbito social, científico o cultural, entre otros» (apartado 145).

«La cuestión del órgano jurisdiccional remitente relativa a la validez de la Decisión 2003/146 no tiene relación alguna con el objeto del litigio principal, por lo que no es pertinente para resolver sobre este litigio. Dicha cuestión debe, por tanto, declararse inadmisibles» (apartados 91 y 92).

«Si dicho órgano jurisdiccional considera que la ventaja fiscal es una ayuda de Estado, dicha ventaja tendrá que ser suprimida, de forma que no se mantendrá ninguna diferencia de trato que pueda ser objeto de análisis con arreglo a los artículos 43 CE y 56 CE. Si, por el contrario, el citado tribunal descarta calificarla como ayuda de Estado, no se planteará tampoco la cuestión de la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales» (apartados 151 y 152).

## VI. Comentario crítico:

Es sabido que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención y engloba las intervenciones con la misma naturaleza e idénticos efectos. Ahora bien, para valorar los referidos efectos, conforme indica el Tribunal, se ha de tomar en consideración el hecho de que un sector económico haya sido objeto de una liberalización a nivel comunitario, en la medida en que ello puede conllevar una repercusión real o potencial de las ayudas sobre la competencia, e influir sobre los intercambios entre Estados miembros.

Desde luego, el mercado es cambiante y su grado de liberalización varía con el paso del tiempo. En este sentido, ya en su Sentencia de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, calificó de ayudas de Estado prohibidas exenciones fiscales otorgadas por la Ley 13/1971 en favor de entidades públicas de crédito, por colocarlas en una situación más favorable que a otros contribuyentes.

Esta apreciación del marco temporal nos lleva a preguntarnos, al hilo de una visión moderna del deber de contribuir, por la igualdad. La igualdad es el punto en que se observa una confluencia en el fruto de los esfuerzos comunitarios invertidos en la protección del interés del mercado y de los tradicionales en el ámbito interno para la protección de principios constitucionales. Si bien la igualdad de posiciones de partida o inicial, para o por el mercado, está lejos de coincidir con el valor más profundo de la igualdad *per se* como medida de Justicia en el resultado de la aplicación del sistema tributario, en algún momento, indirectamente, contribuye a ella. Juega así un papel que merece ser recono-

cido, de igual manera que resultan a menudo criticables los postulados mercantilistas cuando discrepan de los de Justicia y se hacen primar sobre ellos.

## VII. Relevancia para España:

En nuestro país, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de enero de 2005 declaró la inconstitucionalidad de la exención a las cajas de ahorro de la licencia fiscal al impuesto industrial en su actividad financiera o mercantil. Esta licencia fiscal gravaba el mero ejercicio de actividades económicas, según el artículo 4.1 del Decreto 3313/1966 –como el Impuesto sobre Actividades Económicas, según el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales–.

La razón empleada fue la vulneración del principio de igualdad, a la hora de cumplir con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La desigualdad se valoró en relación con el resto de entidades financieras, ya que las cajas de ahorro gozaban de la exención no sólo para su obra benéfica y monte de piedad, sino también para su actividad financiera o mercantil.

Si se analiza el propio crecimiento y la importancia actual de su actividad crediticia, como ya se reconoció en las Sentencias 48 y 49/1988, del Tribunal Constitucional, ambas de 22 de marzo, las cajas de ahorro han experimentado un cambio cualitativo. Desde su inicial configuración como entidades benéfico-sociales se han convertido en entidades de crédito dentro del sistema financiero. Persiguen fines propios de las entidades financieras, y su actividad crediticia queda sometida a las leyes del mercado comunes a ellas y a los demás intermediarios financieros

Por otro lado, como tiene dicho el Tribunal Constitucional en su Sentencia 134/1996, de 22 de julio, la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las cajas atiende «tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)».

## VIII. Bibliografía:

BORJA SANCHIS, A.: *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Editorial Diálogo, Valencia, 2005.

BORJA SANCHIS, A. «Inconstitucionalidad de la exención a las cajas de ahorro de la licencia fiscal al impuesto industrial en su actividad financiera o mercantil», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 668, 12 de mayo de 2005, págs. 14-15.

**STJCE 12.1.2006, *Turn –und Sportunion Waldburg*, As. C-246/04: Adecuación al Derecho Comunitario de la normativa austriaca que limita la posibilidad de que las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro renuncien a la exención del IVA por arrendamientos de bienes inmuebles**

**Pablo Chico de la Cámara**  
Universidad Rey Juan Carlos

## I. Doctrina del Tribunal:

Los Estados miembros al transponer el artículo 13, parte C de la Sexta Directiva (opción por la tributación de los arrendamientos de bienes inmuebles) pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten el principio comunitario de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

## II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre la función que cumplen las exenciones en el IVA, *vid.* SSTJCE de 25 de febrero de 1999, caso *CPP*, As. C-349/96 (apartado 15) y de 8 de mayo de 2003, caso *Seeling*, As. C-269-00 (apartado 46).

Sobre la renuncia a la exención en los arrendamientos de bienes inmuebles, *vid.* STJCE de 29 de abril de 2004, caso *Gemeente Leusden y Holón Groep*, As. Acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. P. I-5337 (apartado 45), y sobre su amplio margen de apreciación, *vid.* SSTJCE de 3 de diciembre de 1998, caso *Belgocodex*, C-12/98, Rec. p.I-527 (apartado 13), y de 4 de octubre de 2001, caso *Goed Wonen*, As. C-326/99, Rec. p. I-6831 (apartado 45).

Sobre el principio de neutralidad en las prestaciones de servicio, *vid.* las SSTJCE de 11 de octubre de 2001, caso *Adam*, C-267/99, Rec. p. I-7467 (apartado 36); de 23 de octubre de 2003, caso *Comisión/Alemania*, As. C-109/02 (apartado 20); y de 26 de mayo de 2005, caso *Kingscrest Associates y Montecillo*, C-498/03 (apartado 41).

Sobre la exención aplicable a las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte y de la educación física, *vid.* STJCE de 7 de mayo de 1998, caso *Comisión/España*, As. C-124/96 (apartado 15); de 18 de enero de 2001, caso *Stockholm Lindöpark*, As.-150/99 (apartado 22); y de 21 de marzo de 2002, caso *Kennemer Golf*, As. C-174/00 (apartado 19).

## III. Supuesto de hecho:

Este expediente trae origen del conflicto entre la Administración Tributaria austriaca y una asociación deportiva sin ánimo de lucro (*Turn- und Sportunion Waldburg*) en relación con la negación por parte de la primera a que dicha asociación ejerciera el derecho a optar por la tributación de una operación de alquiler de un bien inmueble al amparo del artículo 13, parte C, letra A, de la Sexta Directiva.

En particular, *Turn-und Sportunion Waldburg* en 1997 comenzó a construir un anexo al local de la asociación, en donde una parte de ésta se destinaría a la práctica deportiva, mientras que la otra, cuya superficie era aproximadamente de una cuarta parte de

la superficie total de dicho anexo, se utilizaría como bar y se alquilaría a un concesionario. En la declaración de IVA de 1997, dicha asociación realizó deducciones correspondientes al IVA soportado exclusivamente por la parte del anexo destinada a la explotación del bar, tras renunciar a la aplicación de la exención del IVA para pequeños empresarios.

En el año 1999, la Administración Tributaria denegó dichas deducciones sosteniendo que una asociación deportiva exenta, que no disfruta del derecho a deducir, no podía renunciar a la exención de las operaciones derivadas del alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles utilizando el derecho de opción. A juicio de la Administración, la exención personal prevista para las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro prima sobre la exención de las operaciones de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles en cuanto que prevalece la ley especial (exención para las entidades sin ánimo de lucro) frente a la general del derecho de opción para la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles.

La entidad reclamante recurrió al Tribunal jurisdiccional y éste planteó dos cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En primer lugar, se cuestiona como cuestión general si los Estados miembros pueden efectuar restricciones al derecho de opción por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles distinguiendo según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos. Y en segundo lugar, se cuestiona en particular si la legislación austriaca resulta respetuosa con el Derecho Comunitario al restringir el derecho de opción por la tributación de arrendamientos de bienes inmuebles cuando se trata de operaciones en las que intervienen asociaciones deportivas sin ánimo de lucro.

#### IV. Tipo de recurso:

Este asunto tiene causa en dos cuestiones prejudiciales que plantea el Tribunal contencioso-administrativo austriaco (*Verwaltungsgerichtshof*) al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto a la interpretación del artículo 13 parte C de la Sexta Directiva.

#### V. Fundamentos jurídicos:

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (*vid.* Sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, apartado 20), el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general establecida en el artículo 13, parte B, letra b) de la Sexta Directiva, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas del IVA. Por consiguiente, el derecho a la deducción propia del Impuesto no se ejercita de manera automática, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y a condición de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido (apartado 26).

Como también ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (*vid.* Sentencia de 19 de enero de 1982, *Becker* (apartado 38), los Estados miembros pueden, en virtud de dicha facultad, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la exención, ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso con arreglo a determinadas modalidades (apartado 27).

De esta forma, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la posibilidad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de bienes inmuebles, pero también la posibilidad de limitar el alcance de este derecho o de

suprimirlo (S. de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holón Groep*. Asuntos acumulados C-487-01 y C-7/02). En consecuencia, los Estados miembros disfrutaban de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, lo que les habilita a que puedan excluir determinadas operaciones o determinadas clases de sujetos pasivos del ámbito de aplicación de ese derecho (apartado 28).

No obstante, cuando los Estados miembros ejercen su facultad de limitar el alcance del derecho de opción y de determinar las modalidades de su ejercicio, deben respetar los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, a saber, el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta simple y uniforme de las exenciones previstas (*vid.* Sentencias de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95 (apartado 27), y *Goed Wonen*. En consecuencia, los Estados miembros al conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, podrán efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva (apartados 31 y 35).

La Sexta Directiva no confiere a los Estados miembros la facultad de poner condiciones o de restringir, en modo alguno, las exenciones previstas en la parte B del artículo 13. Simplemente, les reserva la facultad de ofrecer, en mayor o menor medida, a los beneficiarios de dichas exenciones la posibilidad de optar ellos mismos por la tributación, si consideran que les interesa hacerlo (apartado 43).

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, habida cuenta de las circunstancias específicas del caso de autos y de la jurisprudencia antes citada, si la aplicación de una exención general a la totalidad de las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, incluido el alquiler de bienes inmuebles, conlleva o no una violación del principio de neutralidad fiscal (apartado 46).

Con el fin de determinar si se han sobrepasado los límites de dicha facultad de apreciación en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente debe verificar también si se ha violado la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas. A tal efecto, debe prestar especial atención al hecho de que el sistema de exenciones establecido por la Sexta Directiva sólo prevé un trato diferente para las operaciones efectuadas por las asociaciones sin ánimo de lucro en la medida en que estén relacionadas con la práctica del deporte y se presten a personas que practiquen el deporte. En tal supuesto, dichas operaciones estén exentas de IVA por razones de interés general (apartado 49).

## VI. Comentario crítico:

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido ocasión de nuevo de pronunciarse sobre el controvertido artículo 13 de la Sexta Directiva. La justificación de este aluvión de sentencias reside en nuestra opinión en los márgenes tan amplios que se conceden a los Estados miembros para transponer el contenido del precepto comunitario, lo que ha llevado a tensar hasta límites ciertamente criticables los términos hermenéuticos del cuestionado artículo 13.

En puridad, la Sexta Directiva establece de forma intencionada una amplia facultad en favor de los Estados miembros para ampliar o restringir los términos del precepto, en detrimento del proceso armonizador que se presupone trae su causa el impulso del legislador comunitario con la promulgación de la Directiva, y pese a lo que haya señalado en alguna ocasión el Tribunal de Luxemburgo. Así, en las Sentencias de 19 de enero de 1982 (Asunto C-8/1981) y de 18 de enero de 2001 (Asunto C-150/1999) se ha llegado a afirmar que el contenido del artículo 13 de la Sexta Directiva disfruta de suficiente precisión para poder entenderse que «las exenciones están directamente fijadas en el artículo 13,



sin que los Estados miembros tengan poder discrecional alguno en relación con la concesión de la exención».

En el caso que nos ocupa, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas restringe el ámbito de aplicación del artículo 13, parte C, letra a) de la Sexta Directiva (derecho de opción por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles), defendiendo precisamente la imposibilidad de que las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro puedan acogerse a la citada renuncia de la exención por el arrendamiento de un bien inmueble. En nuestra opinión, resulta criticable dicha doctrina por cuanto como reconocía el Tribunal Jurisdiccional nacional el alquiler de un bien inmueble destinado a la explotación de un bar no constituía una prestación directamente relacionada con la práctica del deporte ni una prestación a personas que practicaran el deporte o la educación física.

No obstante, el nudo gordiano de la cuestión reside en si los Estados miembros pueden excluir del derecho de opción a las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro a través de una norma general que declare la exención de todas las operaciones que realizan. A juicio del Tribunal de Justicia, la Sexta Directiva no prohíbe esta facultad a los Estados miembros, por lo que corresponderá a éstos precisar el alcance del derecho de opción en su Derecho nacional y dictar las normas en virtud de las cuales determinados sujetos pasivos pueden disfrutar del derecho a optar por la tributación de las operaciones de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles.

En particular, el Tribunal de Justicia no soluciona la cuestión, remitiendo la solución del caso al órgano jurisdiccional nacional que será quien tenga que apreciar si dicha norma sobrepasa la facultad de apreciación concedida a los Estados miembros que al declarar exentas con carácter general las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, restringe el derecho de éstas a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles. Como reconoce el Tribunal de Luxemburgo, en la medida en que el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva no precisa con qué requisitos ni de qué modo puede limitarse el alcance del derecho a optar por la tributación de las operaciones de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles, corresponde en último término a cada Estado miembro precisar el alcance del derecho de opción en su Derecho nacional y dictar las normas en virtud de las cuales determinados sujetos pasivos pueden disfrutar de este derecho.

## VII. Relevancia jurídica para España:

Los párrafos Uno. Apartado 23 del artículo 20 LIVA (que establece la exención de arrendamientos de bienes inmuebles); el dos del artículo 20 y 8 del Reglamento (que prescribe la renuncia a la exención del IVA en el caso de los arrendamientos), y el artículo 20.13 también del mismo cuerpo legal (que establece la exención del Impuesto para las personas físicas que realicen prestaciones de servicios que estén directamente relacionados con la actividad deportiva) regulan igualmente dicha materia.

En particular, la legislación española condiciona la renuncia a la exención del IVA a que el sujeto pasivo adquirente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

A tenor de esta doctrina jurisprudencial, debe entenderse que las condiciones que fija el legislador español podrían ser compatibles con el Derecho Comunitario debido a las amplias facultades que concede el Tribunal de Luxemburgo a los Estados miembros, y pese a que la legislación nacional en este punto omite algunas exenciones que sin embargo sí se recogen expresamente en la normativa comunitaria, tal como sucede en el caso que nos ocupa en relación con la organización de actividades deportivas o culturales para finan-

ciar a entidades no lucrativas, lo que podría llevar a que los sujetos pasivos reclamaren la inaplicación de la norma interna en este punto (*vid.* FALCÓN Y TELLA, R. «Prólogo» a la obra de A. BLÁZQUEZ LIDOY, *El IVA en las entidades no lucrativas*, pág. 10; y A. BLÁZQUEZ LIDOY, *El IVA en las entidades no lucrativas*, CEF, Madrid, 2002, págs. 86 y ss.).

## VIII. Bibliografía:

- ARIAS VELASCO, J.: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, Coordinadora Catalana de Fundaciones – Marcial Pons, Madrid, 1995.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas» (I) y (II), *Quincena Fiscal*, núms. 13 y 14, 2000; y *El IVA en las entidades no lucrativas*, CEF, Madrid, 2002.
- CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Las prestaciones de servicios relacionados con la práctica del deporte y la exención del IVA», *Revista Jurídica del Deporte*, n<sup>o</sup> 13, 2005, págs. 151 y 166.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Prólogo» a la obra de A. BLÁZQUEZ LIDOY, *El IVA en las entidades no lucrativas*, CEF, Madrid, 2002.
- VIDAL WAGNER, G.: «La incidencia del ánimo de lucro en la exención en el IVA aplicable a servicios deportivos», *Revista Jurídica del Deporte*, n<sup>o</sup> 17, 2006, págs. 29-38.

**STJCE 12.1.2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of Customs & Excise*, As. Ac. C-354/03, C-355/03 y C-484/03: Sexta Directiva sobre el IVA – Artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1 – Deducción del IVA soportado – Actividad económica – Sujeto pasivo que actúa como tal – Entrega de bienes – Operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA – Fraude en cadena**

Nuria Puebla Agramunt  
Universidad de Vigo

## I. Doctrina del Tribunal:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectua-

das por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

## II. Antecedentes jurisprudenciales:

*Sobre si pueden considerarse sujetas a IVA las operaciones ilícitas:* STJCE 5.02.1981, As. C-50/80, *Jozsef Horvath*; STJCE 26.10.1982, As. C-221/81, *Wilfred Wolf*; STJCE 26.10.1982, As. C-240/81, *Senta Einberger*; STJCE 28.02.1984, As. 294/82 *Senta Einberger II*; SS TJCE ambas de 5.07.1988, As. 269/86, *W.J.R. Moll* y As. 289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*; STJCE 6.12.1990, As. C-343/89, *Maz Witzemann*; STJCE 2.08.1993, As. C-111/92, *Lange*; STJCE 28.05.1998, As. C-3/97, *Goodwin*; STJCE 11.06.1998, As.C-283/95, *Karlheinz Fischer*; STJCE 29.06.1999, As. C-158/98, *Coffeshop Siberie*.

*Sobre la posible limitación de la deducción del IVA soportado por operaciones anteriores o posteriores de una cadena:* STJCE 3.03.2004, As. C-395/092, *Transport Service*.

## III. Supuesto de hecho:

En el marco de tres litigios entre, por una parte, Optigen Ltd (en lo sucesivo, «Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd, en liquidación, (en lo sucesivo, «Fulcrum») y Bond House Systems Ltd (en lo sucesivo, «Bond House»), respectivamente, y, por otra, los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), en relación con la denegación por estos últimos de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») ingresado por la compra en el Reino Unido de microprocesadores que después fueron exportados a otro Estado miembro, viéndose inmersas en una operación de fraude en cadena del IVA, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

En los asuntos C-354/03 y C-355/03:

«1) Con arreglo al sistema común del IVA y a la luz de la Primera Directiva [...] y la Sexta Directiva [...], ¿el derecho de un operador a constituirse acreedor por el IVA soportado en una operación ha de ser apreciado con referencia:

- a) únicamente a la operación concreta de la que era parte el operador, incluidos los fines perseguidos por el operador al realizar la misma, o bien
- b) a la totalidad de las operaciones, incluidas las operaciones posteriores, que constituyen una cadena de entregas circular de la que forma parte la operación de que

se trata, incluidos los fines de otros participantes en la cadena, fines de los que el operador no tiene conocimiento ni/o medios para conocerlos, y/o

c) a los actos fraudulentos y a las intenciones, ya surjan con anterioridad o posterioridad a la operación de que se trate, de otros participantes en la cadena cuya implicación el operador ignora y de cuyos actos e intenciones el operador no tiene conocimiento ni/o medios para conocerlos, o

d) a otros criterios y, en caso afirmativo, cuáles?

2) La exclusión del régimen del IVA de las operaciones realizadas por una parte inocente, pero que forma parte de un fraude en cadena realizado por otros, ¿viola los principios generales de proporcionalidad, igualdad de trato o seguridad jurídica?»

En el asunto C-484/03:

«1) Habida cuenta de los principios generales del Derecho comunitario (en particular, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica) y del artículo 28 [CE]:

a) En las circunstancias pertinentes, ¿era la demandante un «sujeto pasivo que actúe como tal» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando, en las 26 operaciones, adquirió los microprocesadores a vendedores del Reino Unido y los vendió a compradores no pertenecientes al Reino Unido?

b) En las circunstancias pertinentes, ¿llevó a cabo la demandante una «actividad económica» en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva cuando, en las 26 operaciones, adquirió los microprocesadores a vendedores del Reino Unido y los vendió a compradores no pertenecientes al Reino Unido?

c) En las circunstancias pertinentes, ¿fue la adquisición de los microprocesadores realizada por la demandante, en las 26 operaciones, a vendedores del Reino Unido una «entrega de bienes» a la demandante en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?

d) En las circunstancias pertinentes, ¿fue la venta, en las 26 operaciones, de los microprocesadores realizada por la demandante a compradores no pertenecientes al Reino Unido una «entrega de bienes» por la demandante en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?

2) ¿Procede declarar, a la luz de las respuestas a los puntos a) al d) de la primera cuestión, que se han vulnerado los principios generales del Derecho comunitario (en particular, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica)?»

Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2003, se acumularon los asuntos C-354/03 y C-355/03 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia. Posteriormente, mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 2004, dichos asuntos se acumularon al asunto C-484/03 a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

#### IV. Tipo de procedimiento:

La sentencia tiene por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resoluciones de 28 de julio de 2003 (C-354/03 y C-355/03) y de 27 de octubre de 2003 (C-484/03), recibidas en el Tribunal de Justicia el 18 de agosto y el 19 de noviembre de 2003 respectivamente.

## V. Fundamentos jurídicos:

El asunto se puede decir que se resuelve con base en dos argumentos fundamentales:

- 1) el carácter objetivo e individual de las operaciones sujetas al impuesto, y
- 2) la sujeción al mismo de todas ellas con independencia de su posible ilicitud.

*Primer argumento: carácter objetivo e individual de las actividades económicas del artículo 4.2 de la Sexta Directiva*

Este argumento a su vez podemos descomponerlo en dos razonamientos: un primero que vendría a ser que la finalidad que subyace en las transacciones no influye en la calificación de las mismas como actividades económicas; un segundo argumento que sería que para apreciar si estamos ante actividades económicas, el fraude en cadena no debe considerarse como un todo.

El carácter objetivo de los conceptos de actividad económica y sujeto pasivo

«Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 26 de la sentencia de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Grecia* (C-260/98, Rec. p. I-6537), el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta (véanse, asimismo, la sentencia de 26 de marzo de 1987, *Comisión/Países Bajos*, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, así como, en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 38)» (apartado 43).

«De hecho, dicho análisis así como el de los conceptos de entregas de bienes y de sujeto pasivo que actúa como tal demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate» (apartado 44).

«Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, *BLP Group* (C-4/94, Rec. p. I-983), la existencia de una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate» (apartado 45)

«A fortiori, es contraria a los citados objetivos la existencia de una obligación de la administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo» (apartado 46)

*Cada transacción en una cadena de operaciones debe contemplarse con carácter individual y el fraude en cadena no debe considerarse como un todo*

El Tribunal se opone al planteamiento del Reino Unido, a la «tesis de que el fraude en cadena debe considerarse como un todo» (esto es, que las operaciones que forman parte

de un fraude en cadena no están comprendidas dentro del ámbito de la Sexta Directiva porque no son verdaderas actividades económicas). Según esta tesis, las operaciones inmersas en una cadena de fraude carecen de sustancia económica y no forman parte de ninguna actividad económica; las adquisiciones no son entregas que vayan a ser utilizadas en una operación comercial y las ventas no constituyen, a efectos del IVA, entregas realizadas en el curso de una operación comercial. Por tanto, no entrarían en el ámbito de aplicación del IVA, pues su finalidad última es apropiarse indebidamente del dinero pagado en concepto de IVA y no sacar al mercado productos para su consumo. Dado que en estas transacciones no se devenga IVA, no existiría ningún fundamento para la devolución del IVA. El Tribunal de Justicia sostiene sin embargo:

«La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2004, *Transport Service*, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 26). De la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que, según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29, y *Zita Modes*, antes citada, apartado 37)» (apartado 54).

«Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión prejudicial en cada uno de los asuntos que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA» (Apartado 55).

*Segundo argumento: actividad ilícita que entra en el ámbito de aplicación del impuesto*

El Reino Unido entiende que estamos ante un caso de tributación de actividades ilícitas, y sugiere que debería resolverse conforme a lo que a su juicio establecen las sentencias pronunciadas en esta materia por el Tribunal de Justicia, esto es, considerando que las actividades realizadas por estos operadores, al ser ilícitas, no serían actividades económicas, y por tanto, no podrían entenderse actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, no cabría repercutir ni deducir IVA alguno en este tipo de transacciones. El Tribunal sin embargo contesta:

«En cuanto a la alegación del Gobierno del Reino Unido basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la no sujeción al IVA de las transacciones ilícitas, debe recordarse que, por una parte, esa jurisprudencia se refiere a mercancías que, por su propia naturaleza y sus características particulares, no pueden comercializarse lícitamente ni integrarse en el circuito económico. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un com-

portamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto, sino que tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito (véanse, en particular, las sentencias de 29 de junio de 1999, *Coffeeshop «Siberië»*, C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, *Salumets y otros*, C-455/98, Rec. p. I-4993, apartado 19)» (apartado 49).

«Pues bien, es notorio que éste no es el caso de los microprocesadores de que se trata en el litigio principal» (apartado 50)

«De las consideraciones anteriores se desprende que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo» (apartado 51).

## VI. Comentario crítico:

Un tipo de fraude que parece haber crecido considerablemente en los últimos años y que actualmente representa una preocupación importante en los Estados es el denominado *missing trader fraud* o fraude carrusel en las operaciones intracomunitarias. Ha sido la desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea lo que ha propiciado la aparición de este tipo de fraudes organizados en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y es obvio que este patrón de fraude se incrementa con la incorporación de nuevos Estados a la Unión.

El punto de partida de este fraude se encuentra en el propio sistema del Impuesto. Como es sabido, en las operaciones interiores el sistema es de tributación en origen, mientras que para las operaciones intracomunitarias consiste en la tributación en destino. En la práctica ello se traduce en que en el interior de los Estados miembros las entregas de bienes se sujetan efectivamente al impuesto, mientras que las entregas intracomunitarias de bienes están exentas. Esta exención permite, por tanto, dentro de la legalidad, la introducción de bienes en el país de destino sin haber satisfecho el IVA.

Si el sistema permite el fraude es además por la deducibilidad del IVA soportado en las compras, que se permite en cada transacción, lo que lleva a que un operador que vaya a realizar una entrega de bienes exenta de IVA, pueda deducir el IVA soportado en la adquisición de esos bienes.

A fin de comprender la sentencia y el supuesto de hecho analizado por el Tribunal, conviene tener una idea de la operativa del fraude, que puede explicarse como sigue: imaginemos una empresa A, registrada en un Estado miembro de la UE, que llamaremos EM1. Esta empresa A realiza una entrega intracomunitaria de bienes exenta de IVA a la empresa B, registrada en otro Estado miembro EM2. Esta empresa B, tras adquirir los bienes exentos de IVA, realiza una entrega interior sujeta y no exenta a la empresa C, inscrita a efectos del IVA también en EM2. Por tanto, B repercute IVA en su factura a C. La empresa C adquiere estos bienes y paga por tanto a B el importe del IVA repercutido en la factura. Si bien la entrega intracomunitaria que realiza A a la empresa B está exenta, la Ley del Impuesto exige que B declare esa adquisición intracomunitaria y pague en

su propio Estado el IVA correspondiente a esta adquisición, aunque simultáneamente deduzca en concepto de IVA soportado ese mismo importe si utiliza dichos bienes para realizar una entrega sujeta a gravamen. Pues bien, el fraude se da cuando B no declara esa operación y al poco de haber realizado la entrega interior (y haber percibido el IVA repercutido en la factura), desaparece. De ahí que se le llame operador desaparecido o *missing trader*. La empresa C, que habrá pagado a B el importe de la factura más IVA, vende los bienes a un operador inscrito en otro Estado miembro, de nuevo sin repercutir IVA, al ser una entrega intracomunitaria de bienes exenta (o gravada a tipo cero), pero deduciéndose esta cantidad como IVA soportado. El resultado es que B ha percibido el IVA que le ha pagado C, y que C recibirá de las autoridades tributarias, siendo un IVA que B no ha declarado. En consecuencia, la cantidad de IVA defraudado es igual al IVA pagado por C a B.

En resumen: A realiza una entrega intracomunitaria de bienes exenta; B recibe el IVA de D pero no lo ingresa; y C realiza una entrega intracomunitaria exenta a A y deduce como soportado el IVA que debería haber ingresado B.

El fraude se llama en cadena si es A (llamada «sociedad instrumental» o *conduit company*) quien vuelve a comprar a C estos bienes. Y el fraude se denomina «fraude carrusel» cuando la empresa C declarara un suministro intracomunitario exento a la empresa A y, a su vez, A efectúa de nuevo un suministro intracomunitario exento a B; así se reanuda el ciclo de fraude, lo que explica el término «fraude carrusel» y la denominación de la empresa B *missing trader* como «operador carrusel». El fraude carrusel se califica como «documental» cuando la mercancía ni siquiera existe.

Para dificultar la identificación de la relación existente entre B (*missing trader*) y C («intermediario», «broker», «agente» o «distribuidor»), los bienes se suministran a través de una o varias empresas intermedias D («empresas pantalla» o *buffer*) que se sitúan entre B y C.

En la práctica este tipo de fraudes se construyen en un complejo que comprende varias empresas en distintos Estados miembros.

Se pueden imaginar muchas y complicadas variaciones en la cadena de entregas, mas el problema en esencia es el mismo y consiste en que un operador percibe una cantidad que se le paga en concepto de IVA pero no la declara a las autoridades tributarias. Bien porque utiliza un número de identificación usurpado, bien porque desaparece antes de que las autoridades tributarias tomen medidas, la posibilidad de que el fraude se fragüe está servida, ya que lo que B quiere no es más que colocarse en una posición que le permita percibir el IVA. Por tanto, la conducta de B es sin duda fraudulenta. Sin embargo, A y C, necesarios para que este fraude pueda perfeccionarse, pueden ser cómplices de B, pero también pueden no conocer las intenciones de éste.

En efecto, si bien normalmente A también tiene una conducta fraudulenta (porque si no, ¿cuál puede ser el motivo que le lleve a recomprar aquello que acaba de vender?), C podría no conocer en absoluto lo que está ocurriendo y la utilización que se está haciendo de su participación. También es imaginable que A participe involuntariamente en el esquema, si C le vende los productos a un precio inferior al que ella se los vendió a B (o a un precio al que, teniendo en cuenta las oscilaciones del mercado, podría venderlos en el futuro). B, consciente de que obtendrá un beneficio como consecuencia de no haber declarado el IVA repercutido, puede permitirse vender a C bienes a un precio inferior al de compra, es decir, a un precio inferior al que pagó por la adquisición de los mismos bienes a A.

Esta circunstancia es tenida en cuenta, a mi juicio con acierto, por el Tribunal de Justicia, en la sentencia objeto de este comentario pues las empresas se vieron inmersas en la cadena de fraude de modo fortuito: se da por probado el hecho de que Optigen y Fulcrum son partes inocentes que no estaban implicadas en el fraude, del cual no tenían co-



nocimiento y no tenían por qué tenerlo; las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre; y por su parte, Bond House no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA, ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.

La cuestión de fondo se centra en determinar si un operador tiene derecho a deducir el IVA soportado, cuando en la cadena de compras y ventas ha intervenido un operador incumplidor o que ha utilizado un número de identificación fiscal a efectos del IVA usurpado, aun cuando quien solicita la deducción del IVA no sea incumplidor ni participe ni tenga conocimiento alguno del incumplimiento por parte del partícipe incumplidor o usurpador.

Una de las importantes cuestiones que debe resolver el Tribunal es la alegación del Reino Unido de que estamos ante un caso de tributación de actividades ilícitas, que debería resolverse conforme a lo que a su juicio es doctrina sentada en esta materia por el Tribunal de Justicia. Para el Reino Unido, las actividades realizadas por estos operadores, por ilícitas, no serían actividades económicas, y por tanto, no podrían entenderse actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, no cabría ni repercutir ni deducir IVA alguno en este tipo de transacciones.

El Tribunal responde siguiendo su propia doctrina, explicando que la jurisprudencia que de modo reiterado niega el carácter de actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA a las actividades ilícitas, se refiere sólo a transacciones cuyo objeto, por sus características intrínsecas, queda absolutamente excluido del circuito económico de la Comunidad. En efecto, todas las sentencias que han excluido del ámbito de aplicación del IVA (y de otros impuestos como los aduaneros) las actividades ilícitas, lo han hecho en atención a que eran operaciones que tenían por objeto mercancías o sustancias como la heroína y otras drogas, cuya comercialización, salvo específica autorización y para determinados fines médicos, está prohibida, y lo está por sus características intrínsecas; esta jurisprudencia se basa, no tanto en la idea de que las cosas fuera del comercio de los hombres o *extra commercium* no pueden considerarse incluidas en el concepto *mercancías*, como en la idea de que son productos que no pueden formar parte de los circuitos económicos de la Comunidad (1).

A lo largo de sus sentencias, el Tribunal comunitario ha ido estableciendo una diferenciación entre las mercancías de comercialización prohibida y el resto de mercancías: mientras que las primeras tienen la característica de estar absolutamente fuera del circuito económico de la Comunidad (por lo que se entiende que no pueden ser objeto de ningún impuesto) hay sin embargo otros productos cuya comercialización no está absolutamente prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas, sino que se permite siempre que exista un control (por ejemplo, sobre su calidad).

Cuando se le ha planteado al Tribunal de Justicia qué hacer si el objeto de las transacciones son productos que no están prohibidos por sus especiales características, el Tribunal fundándose en el principio de neutralidad, ha dicho que no puede hacerse una diferenciación entre actividades lícitas e ilícitas a efectos de negar la sujeción de las ilícitas.

Es obvio que esta doctrina no puede pretender utilizarse para negar el carácter de operaciones sujetas de estas operaciones fraudulentas. En definitiva, y como no podía ser de otra manera, el Tribunal, siguiendo la doctrina que ya sentara en el caso *Joszeif Horvath* (Asunto C-50/80, resuelto por Sentencia TJCE 5.02.1981) y que ha reiterado con

---

(1) Véase Ramón FALCÓN Y TELLA: «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *Impuestos*, n.º. 12, 1991, pág. 1142.

posterioridad, ha considerado que las operaciones inmersas en una cadena de fraude no pueden considerarse fuera del ámbito del IVA.

A continuación el Tribunal considera, a mi juicio de un modo impecable, que están y deben estar sujetas al Impuesto las operaciones inmersas en una cadena de fraude y advierte que sería contrario al sistema común de IVA la existencia de una obligación de las administraciones fiscales de los Estados miembros de realizar investigaciones con el fin de determinar la *intención*, fraudulenta o no, del sujeto que realiza las operaciones gravadas o de un operador diferente del sujeto afectado que interviene en la cadena de entregas.

Además, recuerda la condición de sujetos pasivos de quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, y añade, *sean cuales fueren las finalidades y los resultados de dicha actividad*, abundando en la *naturaleza objetiva* de los conceptos y operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva y el *carácter estrictamente individual* de cada uno de los hechos imponibles gravados por este impuesto. Dado que cada transacción debe ser considerada en sí misma, sin que pueda ser modificada por hechos anteriores o posteriores a la operación realizada por el sujeto pasivo, el Tribunal declara con rotundidad que el mecanismo del IVA exige que este impuesto se aplique a *cada* transacción previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes constitutivos del precio, y que *los Estados no pueden limitar el derecho a deducir el IVA* soportado siempre que se cumplan los requisitos objetivos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado y del posible carácter fraudulento de otra operación que forme parte de la cadena en la que éste se haya visto inmerso.

La denegación por parte del Tribunal de Justicia a las autoridades fiscales del Reino Unido de la limitación del derecho a deducir en casos de fraude en cadena es jurídicamente impecable, a la luz del mecanismo previsto en la Directiva y en las leyes internas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ciertamente es que el fraude del IVA se considera una seria preocupación en los Estados miembros, y que no es un fenómeno que afecte exclusivamente a los recursos de la Hacienda Pública (porque ya no es sólo importante la pérdida en términos de recaudación a nivel nacional que implica la existencia de estos fraudes, sino que también lo es el hecho de que este tipo de fraude perjudica el comercio legítimo en determinados sectores económicos y distorsiona la competencia en beneficio de los que se vienen llamando *dishonest traders*, que podríamos traducir como competidores u operadores deshonestos o no honrados). Sin embargo, ello no debe conducirnos a limitar o impedir la mecánica del IVA.

De hecho hay otras medidas que pueden tomarse en consideración y que probablemente sean más eficaces. En esta línea, a nivel comunitario se han propuesto y adoptado distintas iniciativas para actuar contra este tipo de fraude. Así, en junio de 2001, la Comisión propuso *reforzar la cooperación entre las autoridades* de los Estados miembros para combatir el fraude del IVA. La propuesta de la Comisión desembocó en el Reglamento del Consejo nº 1798/2003 que entró en vigor el 1 de enero de 2004. Lo que se pretende en el mismo es *facilitar los intercambios de información*, contemplándose la posibilidad de que una administración fiscal solicite a otra homóloga en otro Estado miembro la notificación de un acto a un operador establecido allí. También es posible solicitar una auditoría o incluso pedir la participación de un inspector propio en las actuaciones de inspección que se lleven a cabo en otro Estado miembro. Estas herramientas son muy útiles en situaciones en las que la persona ni está establecida ni tiene representante en el Estado, por tanto muy útiles en el fraude carrusel. Es posible, por ejemplo, requerir a otro Estado miembro que compruebe la autenticidad de un sujeto pasivo (su dirección, actividad, bienes, administradores...).

La Comisión también cree que una *directa comunicación entre los inspectores* fiscales o entre las unidades de fraude es la manera más efectiva de incrementar la velocidad de los intercambios de información.

Por otro lado, si bien existen acuerdos bilaterales sobre intercambio de información, éstos se han demostrado poco efectivos en la prevención de este tipo de fraude, por lo que la Comisión considera que sería necesario llegar a acuerdos multilaterales de intercambios de información.

Entre las iniciativas prácticas (no legislativas) para la cooperación administrativa destaca el programa Fiscalis 2003-2007, adoptado por el Consejo y el Parlamento europeos para mejorar la cooperación en el día a día de los funcionarios de las administraciones fiscales. En el seno de este programa se organizan seminarios, intercambios y visitas a otros países, controles multilaterales y grupos de trabajo en los que participan funcionarios de distintos países, que trabajan juntos en áreas específicas. Con un presupuesto de 44 millones de euros para cinco años, el programa Fiscalis tiene como objetivo que con los países de reciente incorporación se alcance el mismo nivel de cooperación y de control que en el resto de los Estados.

La Comisión también está considerando revisar el VIES y extenderlo a los servicios. Desde su implantación en 1993, el uso del mismo ha ido en aumento de forma significativa. Sin embargo, el VIES es actualmente una herramienta inadecuada en la lucha contra el fraude carrusel, no tanto por la lentitud del sistema en sí mismo como por el lapso de tiempo que transcurre hasta que está disponible para los Estados miembros la información acerca de las adquisiciones intracomunitarias. Normalmente pasan tres meses desde que se realiza la operación hasta que se transmite la información, tiempo que es mayor del que necesita el *missing trader* para desaparecer. Por otro lado, la efectividad del VIES depende de lo completo y lo correcto que sean las declaraciones. La Comisión piensa que sería deseable un nuevo VIES más flexible y moderno, que pudiera proporcionar una más rápida y precisa información.

## VII. Relevancia para España:

Aunque las sumas de dinero que se pierden con los fraudes de IVA tipo en cadena, carrusel y otras modalidades se desconocen, se sabe que son sumas considerables. Algunos Estados Miembros han estimado que las pérdidas se situarían por encima del 10 por 100 del total del IVA recaudado.

En nuestro país no hay datos cuantitativos que revelen la dimensión del fraude fiscal existente, entre otras cosas porque no hay consenso respecto a los métodos adecuados para su estimación. Por sus propias características, el fraude se refugia en la ocultación, de modo que la única medición directa del fraude es la que resulta de las propias actuaciones de la Administración para descubrirlo, pero no se puede afirmar que ésa sea la totalidad del fraude existente. Por tanto es necesario recurrir a métodos indirectos que se basan en supuestos siempre cuestionables, y metodologías distintas dan lugar a resultados diferentes y en ciertos aspectos contradictorios.

Además de las medidas comunitarias, los Estados miembros por sí mismos también han avanzado en el control del IVA. Por un lado han empezado a hacer un mejor uso de la maquinaria de cooperación administrativa, siguiendo las recomendaciones del Consejo de junio de 2000 (con más efectivos y modernos sistemas de control) aunque todavía queda mucho por hacer. La Comisión opina que es importante

- a) *hacer lo posible por que no entren en el sistema del IVA los missing traders*. Habría que identificar a los nuevos operadores que piden registrarse a efectos del IVA con la única finalidad de llevar a cabo operaciones fraudulentas. Habría para ello que incrementar el control sobre los potenciales operadores sospechosos a la hora de registrarse; ello podría acompañarse, dice la Comisión, de medidas que permitie-

ran la exigencia de garantías o de inspecciones fiscales periódicas y frecuentes en operadores nuevos que fuesen sospechosos de cometer este tipo de fraude.

- b) *Implementar técnicas de control para detectar missing traders*, por ejemplo analizando las solicitudes de devolución de IVA o teniendo información en tiempo real que derivara de cooperación administrativa.
- c) *Adoptar medidas para frenar los fraudes carrusel ya detectados*. La Comisión también propone la *suspensión de la devolución del IVA* al sospechoso hasta que se haya investigado más en profundidad. Además, los números de identificación fiscal utilizados por un *missing trader* que ha simulado la realización de actividades económicas deberían ser inmediatamente cancelados para evitar en lo posible que se siga propagando el fraude carrusel.
- d) *Una vez que el fraude ha sido localizado, los esfuerzos deben dirigirse a tratar de recuperar el IVA que se ha perdido*. La Comisión opina que, dado que no hay una posibilidad real de recuperar el IVA del operador desaparecido, lo que puede hacerse es
  - 1) *negar la deducción* o la exención a las otras partes implicadas en el fraude.
  - 2) *introducir un supuesto de responsabilidad*, que implicaría que un sujeto pasivo que supiera o hubiera podido saber que el sujeto con el que contrató realiza este tipo de actividades fraudulentas, será considerado responsable del pago del IVA debido por éste.

Éstas son dos medidas que se proponen para una vez que el fraude ya se ha detectado. No previenen, no disuaden, no detectan y no frenan el fraude carrusel. Son actuaciones que se colocan en el último lugar de la batería de medidas que se recomiendan por la Comisión. La Comisión Europea ha puesto de manifiesto que ya algunos Estados Miembros de la Unión, entre ellos, Holanda, Reino Unido, Alemania y Austria, se han hecho eco de esta posibilidad y que esta medida parece ser eficaz, aunque resalta la importancia del principio de proporcionalidad a la hora de adoptar una de estas medidas, así como que las medidas que unilateralmente tomen los Estados miembros no serán tan eficaces como una buena política de asistencia mutua e intercambio de información (2). En esta línea, no puede obviarse que la Administración tributaria española como la de cualquier otro Estado miembro poco puede influir en una situación que ha de ser resuelta a nivel comunitario.

En un principio, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Tributaria española contemplaba las dos medidas legislativas propuestas por la Comisión, esto es, tanto limitar las posibilidades de deducir el IVA soportado de los operadores que se vieran inmersos en una cadena de fraude como considerar que estos operadores son sujetos responsables del pago del impuesto no declarado ni ingresado al Tesoro Público (3).

Finalmente, el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal del Gobierno de España ha decidido incluir la segunda de estas posibilidades, configurando un nuevo supuesto de responsabilidad, y ha dejado de un lado la consistente en limitar la deducibilidad del impuesto soportado.

---

(2) *Report from the commission to the council and the european parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud*, dado en Bruselas, el 16.4.2004, COM(2004) 260 final, pp. 4-17.

(3) El Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria puede encontrarse en la página web de la misma: <http://www.aeat.es/campanyas/fraude/home.html>

La primera de estas medidas, que no había sido adoptada por el Gobierno español, pero sí por el británico, es la que ha sido rechazada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 12 de enero de 2006 que es objeto del presente comentario, en la que hemos analizado cómo el Tribunal, con base en el carácter objetivo de los conceptos de actividad económica, sujeto pasivo y entrega de bienes, en el principio de neutralidad que impide dar un tratamiento diferenciado a actividades lícitas e ilícitas, y en la necesidad de considerar, por el propio mecanismo del IVA, las transacciones económicas de la cadena comercial como actividades independientes e individualizadas, niega la posibilidad de indagar en las intenciones de los sujetos pasivos al realizar operaciones económicas sujetas objetivamente al impuesto para excluirlas del ámbito de aplicación del mismo y considera que no puede impedirse la deducción del IVA soportado al operador que involuntariamente se ve inmerso en un fraude en cadena.

La segunda de estas medidas, regulada en otros países europeos y expresamente en la Sexta Directiva, sí está prevista en el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude preparado por el Gobierno de España y aprobado por el Senado a la fecha de redacción de estas líneas, el 16 de octubre de 2006. Su ajuste al Derecho comunitario ha sido cuestionada por otro tribunal del Reino Unido, la Court of Appeal (England and Wales, Civil Division). Era previsible que el Tribunal de Justicia ofreciera una interpretación del Derecho Comunitario que permitiera al órgano nacional apreciar la compatibilidad de la norma británica con el mismo, y así ha sido en sentencia de 11 de mayo de 2006, que resuelve el asunto C-384/04.

## VIII. Bibliografía:

### *Sobre la tributación en el IVA de las actividades ilícitas:*

APARICIO PÉREZ, José: «El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal», *Crónica Tributaria*, n° 76, 1995.

CAAMAÑO, M.A., CALDERÓN, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Comentario a la sentencia de 23 de junio de 1998», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* 251/1999.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español», *Revista de Contabilidad y Tributación, Estudios Financieros*, n° 163, octubre 1996.

FALCÓN TELLA, Ramón: «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», STJCEE de 6 de diciembre de 1990. *Impuestos* n° 12, 1991 págs. 1140-1147.

FALCÓN Y TELLA, Ramón «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 enero 1998 (sic)», *Quincena Fiscal* n° 11/1999.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *Fiscalidad de los actos ilícitos, La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2004.

RIBES RIBES, Aurora: «La tributación de las actividades ilícitas en el IVA: jurisprudencia del TJCE», *Quincena Fiscal* 20/1999, págs. 39 y ss.

SOLER ROCH, M<sup>a</sup> Teresa: «La tributación de las actividades ilícitas», *Revista de Derecho Financiero*, n° 85, enero/marzo 1995.

### *Sobre los fraudes de IVA en cadena:*

GARCÍA NOVOA, César: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal* 9/2006, págs. 11-28.

GARCÍA NOVOA, César: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal* 10/2006, págs. 11-29.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE enero 2006 (JUR 2006, 19828): la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal* 2/2006, págs. 5-9.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *Quincena fiscal* 6/2006, págs. 5-9.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: «El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena», *Temas Tributarios de Actualidad*, Informe nº 4, AEDAF, enero 2006.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: «Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude de Fiscal», *Quincena Fiscal* 10/2006, págs. 39-49.

**STJCE 12.1.2006. *Senior Engineering Investments BV, As.*  
C-494/03. Directiva 69/335/CEE. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales-Régimen nacional que somete a una sociedad de capital (filial) al impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación efectuada por su sociedad matriz (matriz) a favor de su filial (subfilial)-Impuesto sobre las aportaciones-Aumento de capital social-Aportación a la cuenta de «prima de emisión»-Incremento del patrimonio social-Aumento del valor de las participaciones sociales-Prestación efectuada por un socio-Aportación realizada por el socio del socio-Aportación a una filial-«Verdadero beneficiario»-Percepción del impuesto sobre las aportaciones una sola vez (en la Comunidad)-Artículo 58 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación)-Libertad de establecimiento-Práctica nacional que exime del impuesto a la sociedad de capital (filial) únicamente si su filial (subfilial) está establecida también en dicho Estado miembro**

**Jesús Rodríguez Márquez**  
Instituto de Estudios Fiscales

## I. Doctrina del Tribunal:

El Tribunal considera que el Estado de residencia de una filial no puede gravar con el impuesto sobre aportaciones la realizada en concepto de prima de emisión por parte de

la matriz a favor de una filial de aquélla —es decir, una subfilial—, aunque el Estado de residencia de esta última haya declarado exenta las aportaciones realizadas en este país.

## II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre la interpretación del art. 4 de la Directiva 69/335: SSTJCE de 18 de marzo de 1993, *Viessmann*, As. C-280/91 y de 27 de octubre de 1998, *Agas*, As. C-152/97.

En cuanto a la naturaleza del capital social a efectos de esta Directiva: SSTJCE de 15 de julio de 1982, *Felicitas Rickmers-Linie*, As. C-270/81 y de 2 de febrero de 1988, *Dansk Sparinvest*, As. C-36/86.

En torno al concepto de «incremento del patrimonio social» incluido en el art. 4.2.b) de la Directiva: SSJTCE de 5 de febrero de 1991, *Deltakabel*, As. C-15/89, de 13 de octubre de 1992, *Weber Haus*, As. C-49/91 y de 17 de septiembre de 2002, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, As. C-392/00.

Sobre el concepto de «prestación efectuada por un socio» incluido en el art. 4.2.b) de la Directiva: SSTJCE de 13 de octubre de 1992, *Weber Haus*, As. C-49/91 y de 17 de octubre de 2002, *Develop*, As. C-71/00.

En relación con la noción de «verdadera beneficiaria»: STJCE de 17 de octubre de 2002, *ESTAG*, As. C-339/99.

## III. Supuesto de hecho:

Son dos las cuestiones prejudiciales planteadas, pero nos vamos a centrar en el examen de la primera de ellas, ya que, como veremos, su resolución hace innecesario un pronunciamiento sobre la segunda. Se trata de la interpretación del art. 4.2.b) de la Directiva 69/335, que permite a los Estados someter al impuesto sobre las aportaciones —nuestra modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados— «el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social, sino que o tengan como contrapartida una modificación de los derechos sociales o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales». Como puede observarse, el precepto de la Directiva autoriza, bajo determinadas condiciones, a gravar por el impuesto aportaciones a fondos propios que no se formalizan como ampliaciones de capital.

Pues bien, los Países Bajos habían hecho uso de esta habilitación en su normativa y, además, su Administración tenía un criterio con arreglo al que las aportaciones realizadas por una matriz a una subfilial —filial de la filial de la matriz— daba lugar a una operación gravada tanto en ésta como en la filial. Ahora bien, empleando una cláusula de equidad prevista en su Ley General Tributaria, se consideraba únicamente gravada la subfilial si ambas entidades estaban establecidas en los Países Bajos.

Así las cosas, el supuesto de hecho que dio lugar a la presente resolución puede sintetizarse del siguiente modo:

- La compañía Senior Ltd. —que denominaremos M— es una sociedad matriz de un grupo y establecida en el Reino Unido.
- La compañía Senior Bv —que denominaremos F— es filial de la anterior, titular de todas sus participaciones sociales. F está establecida en los Países Bajos.
- La compañía Senior GmbH —que denominaremos, SF— es una filial de F, a quien pertenece la totalidad de su capital social. Por tanto, es una subfilial de M. SF se encuentra establecida en Alemania.

- M realizó una aportación a SF en concepto de prima de emisión.
- SF no tributó en Alemania, ya que este país, haciendo uso de la autorización contenida en la Directiva, había suprimido el impuesto.
- Las autoridades holandesas, sin embargo, exigieron el impuesto a F. Y ello ya que entendía que la aportación informal –esto es, no a capital– realizada por M a favor de SF generaba un incremento en el patrimonio social de F. Incremento que no había sido gravado en ningún Estado.

#### IV. Tipo de procedimiento:

Como hemos señalado, nos encontramos la formulación de dos cuestiones prejudiciales, las siguientes:

«1. ¿Permite el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva [69/335] exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por la sociedad matriz de dicha sociedad a una filial de ésta? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué circunstancias son pertinentes al respecto? ¿Es pertinente, en particular, que, desde un punto de vista económico, dicha sociedad sea la «verdadera beneficiaria» de esta aportación financiera realizada de modo directo e informal?»

2. ¿Prohíbe la libertad de establecimiento recogida en el artículo 52 [del Tratado CE], en relación con el artículo 58 [del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE, tras su modificación)], que las autoridades tributarias de un Estado miembro sigan una práctica que consiste en no exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por su matriz a su filial, siempre que dicha filial esté establecida en ese Estado miembro? A este respecto, ¿es pertinente el hecho de que a nivel del grupo de empresas se exija un impuesto sobre las aportaciones superior al que se habría exigido si tanto dicha sociedad como su filial hubieran estado establecidas en los Países Bajos, habida cuenta de que, en el presente asunto, la Directiva autoriza a someter al impuesto sobre las aportaciones tanto a dicha sociedad como a su filial?»

#### V. Fundamentos jurídicos:

El Tribunal se centra en dar respuesta al primero de los interrogantes formulados, ya que una respuesta en sentido negativo, como es el caso, evita un pronunciamiento sobre la segunda. Esto exige analizar el art. 4.2.b) de la Directiva 69/335, antes transcrito. No obstante, la resolución que comentamos comienza realizando observaciones de carácter general, aunque no por ello menos importante, acerca del impuesto. Así, aclara, de entrada, que el sujeto pasivo del tributo es la sociedad que recibe la aportación, sin perjuicio de que, ante situaciones excepcionales, el gravamen pueda dirigirse a la «verdadera beneficiaria».

Un ejemplo de utilización de este último concepto puede encontrarse en la STJCE de 17 de octubre de 2002, *ESTAG*, As. C-339/99. Se trata de un supuesto en el que una entidad –ESTAG– realiza una ampliación de capital, recibiendo del único suscriptor de los nuevos títulos dos tipos de aportaciones dinerarias. La primera, coincidente con el nominal de las acciones emitidas. La segunda, un importe adicional entregado a un mandatario y que se encontraba obligado a transferirlo a ESTAG o a alguna de sus tres filiales, de las aquélla era casi propietaria única. Ante esta situación, el Tribunal considera que «en una situación como la del procedimiento principal, en la que el capital social de las sociedades que se benefician de las aportaciones económicas pertenece prácticamente en su



totalidad a una sola sociedad y, además, como resulta de la resolución de remisión, ésta no solamente da la orden de realizar el pago de dichas aportaciones, sino que puede determinar libremente el importe de éstas que debe recibir cada una de sus filiales e incluso decidir ser la única destinataria, debe considerarse que dicha sociedad, desde un punto de vista económico, es la verdadera beneficiaria de las aportaciones».

En el caso que ahora examinamos, sin embargo, no existe, para el Tribunal, una situación excepcional comparable a la anterior. Así, se trata de una mera aportación realizada por la matriz a favor de la subfilial, sin participación alguna de la filial. Por tanto, no puede afirmarse que esta última sea la «verdadera beneficiaria».

La segunda observación de carácter general es la que afecta a la armonización del impuesto en la Comunidad, que determina –art. 2 de la Directiva– que cada operación sólo pueda gravarse una vez.

Si unimos las dos afirmaciones anteriores, llegamos a la conclusión de que, no siendo sujeto pasivo la filial, el problema se centra en determinar si constituye el hecho imponible del impuesto la aportación realizada a favor de la subfilial. En caso afirmativo, el tributo ya no podría exigirse a ninguna otra sociedad.

Así las cosas, el Tribunal se centra, a continuación, en determinar si la aportación en cuestión encuentra acomodo en el art. 4.1.c) o en el 4.2.b) de la Directiva. El primero obliga a someter a imposición las aportaciones a capital social, mientras que el segundo permite gravar las aportaciones que puedan calificarse como «informales», que no suponen un incremento de aquél.

La solución parece evidente. Así la resolución afirma, siguiendo una jurisprudencia ya consolidada, que las aportaciones a capital se caracterizan, ineludiblemente, por un aumento formal del mismo, ya sea mediante la emisión de nuevos títulos o a través del incremento de valor de los existentes. En consecuencia, no da lugar a dicho aumento una aportación como la examinada, consistente en una prima de emisión.

Por tanto, la única posibilidad de gravar esta operación pasa por subsumirla en el art. 4.2.b) de la Directiva 69/335. Ello exige, en primer lugar, determinar si la aportación ha dado lugar a un «incremento del patrimonio social», teniendo en cuenta que dicho concepto incluye cualquier aumento, con independencia de su forma. Así, recuerda que, en ocasiones anteriores, el Tribunal ha atribuido dicha calificación a la renuncia a un crédito, la asunción de pérdidas o a una transferencia de beneficios. De este modo, la conclusión no puede ser otra que la de considerar que existe también aquí un incremento del patrimonio de la subfilial.

En segundo lugar, la norma examinada requiere también que la aportación aumente el valor de las participaciones sociales de la entidad que recibe la aportación. Y parece evidente que la existencia de una prima de emisión, como es el caso, provoca dicho incremento de valor.

Por último, queda por examinar la cuestión más controvertida. Y no es otra que la necesidad de que la aportación haya sido realizada por un socio. A estos efectos, el Tribunal recuerda su jurisprudencia anterior, que había adoptado, en este sentido, una posición antiformalista, basada en la imputación real de las aportaciones. En este sentido, toma en consideración que, aunque realizada por la matriz, la aportación beneficia a la filial, que es la titular de las participaciones que aumentan de valor. Así las cosas, entiende que dicha aportación puede imputarse a la filial.

La conclusión de todo lo examinado hasta el momento no puede ser otra que la de considerar que la operación se encuentra sujeta al impuesto, siendo sujeto pasivo, claro está, la entidad que recibe la aportación, esto es, la subfilial. Ahora bien, dicha operación se

localiza en Alemania, país donde está sujeta pero exenta. Y, como sólo puede someterse a imposición una vez, la consecuencia es que no puede gravarse en los Países Bajos. Por ello mismo, resulta innecesario dar respuesta a la segunda de las cuestiones, relativa a una posible vulneración de la libertad de establecimiento.

Frente a esta conclusión no puede alegarse la exención alemana, ya que la facultad de establecer tales exenciones, prevista en el art. 7.2 de la Directiva 69/335, no tiene como correlato permitir exigir el gravamen en otro país. Así se desprende de la norma, que favorece la introducción de exenciones puntuales, así como una supresión total del gravamen. Por ello, no puede interpretarse en el sentido de que la moderación de un Estado sea aprovechado por otro.

Tampoco puede afirmarse que la aportación a la subfilial incrementa el patrimonio de la filial, dando lugar a un nuevo hecho imponible, éste producido en los Países Bajos. Y ello ya que ese posible aumento no es más que un efecto reflejo automático de la aportación realizada a favor de la subfilial. Pero no se debe a una aportación independiente de ésta, requisito ineludible para la realización del hecho imponible.

## VI. Comentario crítico:

A nuestro juicio, son dos las apreciaciones que deben resaltarse. De un lado, la amplitud con la que el Tribunal, se configura el hecho imponible del impuesto, comprensivo de las aportaciones informales. Pero no sólo eso, que ya se desprende de la propia Directiva, también porque considera que el requisito de que la aportación sea realizada por un socio se cumple cuando aquélla se efectúa por la matriz a la subfilial. Y ello ya que, adoptando un criterio de interpretación económica, considera que, al beneficiar a la filial, cuyas participaciones en la filial incrementan su valor, pueden imputarse a dicha entidad. A nuestro entender, éste es el aspecto más controvertido del pronunciamiento que comentamos, al obviar la titularidad jurídica de los títulos en la subfilial, pertenecientes a una entidad diferente –aunque participada en su totalidad– de la que efectúa la aportación. Se trata, sin duda, de una reacción frente a conductas fraudulentas, pero que debería articularse a través de las cláusulas generales con el abuso del Derecho y no mediante una interpretación extensiva de los preceptos reguladores del hecho imponible.

De otro lado, también debe destacarse la posición del Tribunal, tendente a favorecer la desaparición de este tributo, impidiendo que las exenciones introducidas por un país beneficien a otro diferente. Decimos que es una cuestión importante, porque no hay ningún precepto en la norma que así lo disponga. Por el contrario, se trata de una interpretación global de la Directiva realizada por el Tribunal, tomando como punto de apoyo la posibilidad de introducir exenciones parciales e, incluso, la total supresión del gravamen.

## VII. Relevancia para España:

La Sentencia que comentamos carece de una relevancia inmediata para España. Así, nuestra norma no es tan amplia como la de Países Bajos, que pretendía exigir el tributo en la filial y en la subfilial. A lo sumo, viene a cuestionar el gravamen de la prima de emisión, que se califica, en nuestro país, como ampliación de capital en el momento de su constitución y operación no sujeta cuando, en su caso, se realice una ampliación de capital con cargo a la misma. Pues bien, ya hemos visto cómo el Tribunal considera que la prima de emisión no tiene cabida en el art. 4.1.c) de la Directiva, en la medida en que no da lugar a un aumento de capital. No es que no pueda someterse a gravamen, sino que su imposición debe reconducirse, a diferencia de lo que sucede en nuestro país, al art. 4.2.b) de la norma comunitaria, como aportación «informal».

---

# **Bibliografía comentada**

---

# Bibliografía comentada

---

## *S U M A R I O*

«La fiscalidad en la Historia de España. Época  
antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.»,  
de Antonio Aparicio Pérez  
Reseña de SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

«Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema  
tributario español», de Varios autores  
Reseña de FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA

---

# La fiscalidad en la Historia de España. Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.

---

Antonio Aparicio Pérez

Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda  
Madrid, 2008  
415 páginas

Nada más abrir el libro y echar un vistazo al índice del mismo nos damos cuenta de que nos encontramos ante una obra extensa y compleja en la que, tomando como punto nuclear la fiscalidad en Roma, se va desgranando el contexto social, político y económico de Roma desde sus orígenes datados en la legendaria fecha del 21 de abril del año 753 a. C. hasta la caída del Imperio Romano de Occidente en el año 476 d. C.

Inmerso en ese estudio, por otra parte, se destaca con sustantividad propia la fiscalidad en «*Hispania*» a través del proceso de su romanización.

La obra se divide en ocho capítulos, que constituyen el núcleo del trabajo, y termina con seis apéndices, complementarios e ilustrativos del período analizado y dos relaciones bibliográficas.

El capítulo primero lleva por rúbrica el título de «Ad urbe condita». En él se recoge el origen de la fundación de Roma, siguiendo para ello las referencias de los autores clásicos, así como las leyendas existentes al respecto, y contrastándolas con las más modernas y actuales investigaciones al respecto. El capítulo termina con una bibliografía complementaria básica para profundizar en esta cuestión por quienes estén interesados en ello.

El capítulo segundo lleva por título: «Período de la Monarquía». En este capítulo se estudia la época de los reyes en Roma. Se inicia con la fundación de Roma por Rómulo y sus luchas con su hermano Remo, y se continúa con el análisis de los reinados de los siguientes reyes, a saber. Numa Pompilio, Tulio Ostilio, Anco Marcio, Tarquino Prisco, Servio Tulio, y Tarquino el Soberbio, resaltando las principales aportaciones de cada uno de ellos al desarrollo de la todavía joven urbe romana. Se estudia con preferencia los principales recursos con los que se ha ido dotando la comunidad. De entre todos los recursos se estudia de forma pormenorizada el establecimiento del «*tributum*», en tiempos muy probablemente del rey Servio Tulio, por su trascendencia y por sus peculiaridades. Se pone de manifiesto como este impuesto va evolucionando y como constituye el germen de la moderna imposición personal sobre la renta de las personas físicas. El capítulo termina con una interesantísima guía en la que se recogen todos los recursos públicos, entre ellos los tributos, que fueron surgiendo a lo largo de la Monarquía. Esta parte de la investigación finaliza con un elenco bibliográfico que facilita información a cuántos estén interesados en esta época.

El capítulo tercero se titula «La época Republicana». Como se deduce de su propia denominación en él se estudia el amplio período de lo que fue la República romana, iniciada, según tradición histórica en el año 509 a. C. con el destierro del último rey romano Tarquino el Soberbio, y llega hasta el año 27 a. C. en el que se concede a Octavio August-

to la *potestas pro consulare maior*, conforme a la cual se concentra en él todo el poder político, siendo este momento por esa razón el que se considera como punto de inflexión histórico simbolizando el paso de la República al Imperio; esta etapa del reinado de Octavio Augusto recibe el nombre de Principado debido a que en un intento de mantener, al menos formalmente, las esencias de la República no se le otorga el nombre de emperador o rey sino de «Princeps».

En este capítulo se estudia, pues, el marco institucional de la República, con sus peculiares instituciones democráticas y sus organismos de gobierno y administración.

En este largo período, al estudiar la actividad financiera, se ha empezado a distinguir entre la relativa a la ciudad de Roma, a los territorios del Lacio y a las provincias que van configurando el Imperio, distinguiendo entre provincias estipendiarias y tributarias, distinción fundamentada, entre otros factores, en el tipo de gravamen personal exigido en ellas, bien el *stipendium* bien el *tributum*.

Dentro del análisis de la actividad financiera se ha puesto especial énfasis en el estudio de los impuestos nuevos a los que se dedica una especial atención; así se estudian la *vicesima libertatis*, que gravaba la manumisión de los esclavos, el impuesto sobre los legados testamentarios y el impuesto sobre la propiedad de los esclavos, entre otros, menos importantes.

Se estudia, también, en este capítulo la institución de la *annona*, la cual en su doble vertiente de ingreso y de gasto será objeto de desarrollo posterior en los capítulos del Principado y del Bajo Imperio.

En este capítulo, al igual que sucede en los siguientes, se ha dedicado un apartado específico al estudio de la actividad financiera en «*Hispania*». También es necesario resaltar que todos ellos concluyen con una guía de los recursos existentes en la época analizada y con una relación bibliográfica complementaria.

El capítulo cuarto lleva por título «El Principado» y en él se analiza toda la gran labor política, administrativa y financiera llevada a cabo por Octavio Augusto.

Se pone de manifiesto las ingentes reformas llevadas a cabo tanto en el ámbito político con la instauración del Principado, como en el ámbito territorial en el que se da nueva estructura territorial al Imperio, distinguiendo como reforma más trascendente en este ámbito, entre provincias senatoriales, que dependerán del Senado, y provincias Imperiales que son aquéllas que pasan a depender directamente del Emperador.

Asimismo se pone de manifiesto las reformas llevadas a cabo en el ámbito familiar impulsando el emperador la aprobación de diversas leyes para favorecer a las personas casadas y con hijos como fueron las Leyes «*Iulia*» y «*Papia Poppaea*» y para fomentar la natalidad, destacando a este respecto el establecimiento de un impuesto «*aes uxorium*» cuyo objeto era gravar a los solteros y a los matrimonios sin hijos.

Se expone y estudia como Octavio Augusto reestructuró, también, todo el ámbito de la actividad financiera, ordenando el régimen de cuentas, gastos y su control, estableciendo nuevos impuestos, a saber, la «*centesima rerum venalium o auctionum*», que gravaba las ventas realizadas mediante subasta, la «*quinta et vicesima venalium mancipiorum*», que gravaba la venta de esclavos, el citado «*aes uxorium*» y la «*vicesima hereditatum*», que gravaba los legados y las sucesiones, del análisis de los cuales nos sorprende con nuevas averiguaciones entre las que por su singularidad destaca como en el año 6 tras fuertes resistencias consigue que se apruebe el impuesto sobre sucesiones y legados cuya estructura ha perdurado ante nuestros días, más aún, nos muestra como su regulación técnicamente fue más correcta a como hoy tal gravamen está regulado en España, y dando nueva regulación más directa y eficaz a la gestión y recaudación tributarias.

En este campo de la actividad financiera se pone de manifiesto como las reformas introducidas fueron, pues, tan importantes, correctas y eficaces, que por ello, además en virtud del centralismo político y legislativo con que actuó puede decirse, con palabras del propio autor, que la Hacienda pública empezaba a adquirir perfiles institucionales.

En el capítulo quinto bajo el título «El Alto Imperio» se estudia la realidad social, política, económica y fiscal de este período. Normalmente se considera que esta etapa se inicia a la muerte de Octavio Augusto con el acceso al trono imperial del emperador Tiberio y llega hasta el acceso al trono del emperador Diocleciano en el año 284.

Esta etapa coincide con el máximo esplendor y extensión territorial del Imperio romano.

Respecto a la actividad financiera se resaltan por el autor dos aspectos minuciosamente tratados: el auge de las obras públicas, pues en esta etapa se construye el Coliseo romano, los grandes almacenes de Trajano, las termas de Caracalla, etc. en Italia y en las provincias el arco de Baró en Tarragona o el arco de Medinaceli en Soria, ambos en «*Hispania*»; y en segundo lugar, la aparición de nuevos y, en algunos casos, pintorescos gravámenes, así: el «*vectigal urinae*», gravamen que recae sobre la orina, que fue establecido por el emperador Tiberio o el «*vectigal lenocinii*» que gravaba el ejercicio de la prostitución, que fue establecido por Calígula, ¡tal era la voracidad recaudatoria a la que había llegado el Imperio!

En el capítulo Sexto se estudia la etapa del «Bajo Imperio», esto es, el período de tiempo que va desde el ascenso al trono en el año 284 del emperador Diocleciano hasta la caída del Imperio Romano de Occidente.

En el estudio que se realiza de esta etapa destacamos la complejidad del mismo, y su profundidad.

Su complejidad, derivada de la convulsa época que se estudia, de los grandes y numerosos cambios que se van sucediendo y de la rapidez de los mismos, así como de la proliferación de fuentes utilizadas si bien muchas de ellas sesgadas y/o contradictorias, lo que le ha exigido al autor una adicional labor de depuración y contraste de las mismas.

Su profundidad, pues teniendo en cuenta las dificultades señaladas del período citado se han estudiado minuciosa y prolijamente los profundos cambios producidos así como las equivalencias entre instituciones que se crean en esta etapa y algunas de las existentes en la actualidad.

Importancia particular se ha dado en este capítulo a tres aspectos:

En primer lugar, a la evolución política iniciada con la creación de la Tetrarquía en tiempos de Diocleciano y al desarrollo económico caracterizado casi por una constante intervención política y una permanente inflación con la consiguiente devaluación monetaria, aspectos que irán minando la solidez del Imperio y propiciarán su caída en el año 476.

El segundo aspecto, digno de especial mención, ha sido el análisis de la consolidación de la comunidad de los cristianos, que poco a poco, tras superar la última gran persecución en tiempos de Diocleciano y Galerio se van afianzando y extendiendo por todo el Imperio, y que además, también, poco a poco conforme el poder imperial se va retrayendo y debilitando, ellos a través de su renaciente Iglesia van llenando el vacío dejado, de tal forma que cuando cae el Imperio, la Iglesia cristiana recoge, conserva y transmite el gran legado cultural y jurídico de lo mejor del mundo romano. A este respecto, se aportan en el estudio textos y opiniones de autores del momento.

El tercer aspecto más relevante viene constituido por el estudio de la actividad financiera, caracterizada por una parte, por un aumento desorbitado del gasto público moti-

vado, esencialmente, por dos factores, el incremento de la burocracia imperial y los gastos militares, y por otra, en lo referente a la vertiente de los ingresos por una multiplicidad de gravámenes, muchos de ellos de nueva creación y por la elevada cuantía de ellos.

Se estudian detalladamente impuestos nuevos como la «*capitatio-iugatio*», figura en gran medida heredera del viejo «*tributum*», de muy difícil comprensión, debiendo por tanto agradecer y alabar el esfuerzo llevado a cabo por el autor de la obra que comentamos para exponer su funcionamiento, significado y alcance de forma sencilla y concisa, sin pérdida, por ello, del rigor científico básico, el «*siliquaticum*», gravamen que recaía sobre las ventas tanto de bienes muebles como inmuebles, la «*collatio lustralis*, impuesto que gravaba los beneficios de los empresarios, figura, por otra parte, en cierto modo también heredera del antiguo gravamen establecido en el reinado de Calígula conocido con el nombre de «*vectigalia professionibus vel officiis*», tributo que en el Oriente recibió el nombre de «*crisargiro*», etc., junto a los viejos gravámenes, y se destaca, asimismo, la constante elevación de los tipos impositivos, lo que unido a la técnica de exacción de la *aderatio*, práctica consistente en la conversión en moneda de impuestos que se exigían en especie, y que era el origen de numerosos y constantes abusos en el cambio, y a la arbitrariedad de la recaudación en muchas ocasiones dejada en manos del ejército, lleva a que la presión fiscal sea asfixiante y en gran medida arbitraria lo que conduce ya, unida, a los otros males que afectaban al Imperio a la ruina total de éste.

Atención especial se presta a los «*munera*», esto es, a todo un conjunto de prestaciones personales y/o en especie que van sustituyendo y/o complementando, ante la excesiva presión fiscal, la falta de numerario y la crisis económica, a los impuestos exigidos en dinero.

Al final, se convierte en cierto el viejo brocardo jurídico de que si bien como decía Cicerón los impuestos son el nervio de la República, por los impuestos muere también ésta.

Corrupción, intervencionismo estatal, asfixia y arbitrariedad fiscal condujeron, fundamentalmente, al Imperio al caos y a su destrucción.

El capítulo séptimo se refiere al estudio de la fiscalidad municipal. Con dicha denominación, se investiga la actividad financiera de las ciudades romanas. Se inicia el análisis fijando como nacen los municipios y las distintas formaciones municipales que van surgiendo; a su albor se va determinando cómo son y hacen frente a sus ingresos y gastos. Se expone, asimismo, el nacimiento de una oligarquía municipal, a la que va unida el fenómeno singular del evergetismo, esto es, a la práctica consistente en la entrega de cantidades de dinero a la ciudad para la realización, esencialmente, de obras públicas de interés comunitario, y que se constituye en un signo de distinción social, diferenciándose de los donativos en que aquellas aportaciones no se basan tanto en un sentido de liberalidad como al hecho de responder a causas sociales e institucionales.

Por último se expone el decaimiento de los municipios, su pérdida de importancia y la crisis que llevará a su desdoblamiento siendo, además, ésta una causa más de las que abocaron al Imperio Romano de Occidente a su desaparición.

El capítulo octavo lleva por título «*Extremum Imperii Tempus*» y en él se da cuenta, sucintamente, de las causas que llevaron a la caída del Imperio Romano de Occidente.

A este respecto, se analizan las opiniones vertidas sobre esta cuestión por los autores más modernos, entre ellos, se recogen las opiniones de WALBANK, F. W., de WARD-PERKINS, B. y de HEATHER P.

A continuación en la obra comentada se han añadido seis apéndices cuya finalidad es facilitar el conocimiento del marco histórico en el que se ha ido desarrollando la actividad financiera narrada, posibilitando el acceso a hechos y datos convenientes y clarifi-



cadores. Estos apéndices son: I.-Cronología de los principales hechos históricos; II.-Cronología de los principales gobernantes de Hispania; III.-Cronología de los emperadores romanos desde Augusto hasta la caída del Imperio Romano de Occidente; IV.-Dinastías Imperiales; V.-Títulos otorgados y genealogía de los principales emperadores romanos; VI.-Nombres Hispaniae de lugar (con indicación/localización actual).

En relación con las fuentes utilizadas estas son de dos tipos: directas e indirectas.

Respecto a las primeras están constituidas por las obras y documentos de carácter histórico y literario existentes de cada época.

En cuanto a las fuentes indirectas, esto es, la bibliografía utilizada al margen de la reseñada en líneas anteriores, se ha seleccionado habida cuenta el ingente número de publicaciones existentes al respecto, atendiendo a criterios de claridad, calidad y accesibilidad. Por ello, además, se han utilizado siempre que han sido posibles las respectivas traducciones en español. Sólo cuando ello no ha sido posible se han utilizado otros idiomas, pero entre estos los más accesibles.

Si además, de la bibliografía utilizada y/o reseñada, se tienen en cuenta las referencias doctrinales y legales recogidas a su vez en la misma, queda cubierto suficientemente y acertadamente todo el período analizado.

Al inicio de estos comentarios ya destacamos la amplitud del estudio y su complejidad, pues, ha de recordarse una vez más, que siendo el núcleo central el estudio de la actividad financiera, gastos e ingresos públicos, con particular atención a los impuestos, se va analizando la evolución social, política y económica de Roma desde sus orígenes hasta la considerada caída del Imperio Romano de Occidente, fechada jurídicamente en un fatídico 4 de septiembre del año 476.

Dicho esto, que ya de por sí, sólo ello destaca la importancia del trabajo realizado, a mayores podemos valorar este trabajo con los siguientes adjetivos: originalidad, claridad, interés didáctico y precisión y rigor.

Es un trabajo original, y hasta ahora, el único que de forma unitaria, armónica y sistemática, estudia la evolución de los impuestos entre las fechas indicadas.

Muchos son, en efecto, los trabajos que se han escrito sobre el mundo y la civilización romanos y desde todos los puntos de vista, pero ninguno que recoja en un solo texto la evolución de su Hacienda en el devenir histórico de Roma, desde su nacimiento hasta su extinción, en lo referente a su parte Occidental.

Es un trabajo expuesto con claridad, pues se ha ido delimitando el momento de establecimiento de los diversos ingresos, en particular de los impuestos, debiéndose tener en cuenta a este respecto las enormes dificultades encontradas para su análisis, y delimitación, derivadas de entre otras causas, de las siguientes: en ocasiones de la escasez de fuentes, en otras, de la diversidad de denominaciones con que en las fuentes utilizadas se han empleado a veces para referirse a una misma realidad impositiva, en otras, asimismo, la diversidad de impuestos que van surgiendo debiéndose tener en cuenta, además, que en una misma época, no se exigen los mismos impuestos en todo el territorio del Estado romano, todo lo cual ha exigido un esfuerzo de sistematización y aclaración que ennoblece la obra realizada. También, ha de considerarse el aspecto de claridad en que con no muchas palabras se expone con sencillez los ingresos y se sigue su evolución, en su caso, hasta nuestros días, poniendo de manifiesto su equivalencia con los tributos actuales.

Tiene también, esta obra de la que estamos haciendo esta reseña un marcado carácter didáctico e instructivo. Didáctico, ya que su lectura nos permite conocer los ingresos, en particular los impuestos, que se exigieron a lo largo de la existencia del Estado romano,

entre las fechas indicadas, sin tener que acudir para darnos cuenta de ello a una multiplicidad de textos, en ocasiones difíciles de encontrar, en otras costosos de adquirir y siempre parciales, en el sentido de contemplar sólo una parte y/o un período del mundo romano analizado. Es instructivo, además, pues pone de manifiesto a través de un sector, el de la fiscalidad, la realidad económica, social y política del momento.

Y todo ello, con la precisión y el rigor exigibles a toda obra investigadora, para la cual se han utilizado una gran variedad de fuentes.

Finalmente ha de resaltarse el acierto en la selección de la bibliografía utilizada. Se puede decir que faltan muchas referencias bibliográficas, lo que es cierto, pero no lo es menos que es totalmente imposible, dadas las dimensiones del lugar y tiempo estudiados, recoger toda la producción bibliográfica existente al respecto; pero, además, ha de tenerse en cuenta que están recogidas y/o utilizadas las obras mejores y los textos de los autores clásicos y además, ha de señalarse que a partir de la bibliografía utilizada se pueden extraer nuevas obras que complementen y/o orienten en el estudio de la parte correspondiente.

Por todo ello, consideramos esta obra como necesaria y conveniente para poseer una visión general pero completa y con rigor de la Hacienda pública en el período que va desde la fundación de Roma hasta la caída del Imperio Romano de Occidente.

Santiago Álvarez García  
Universidad de Oviedo

---

## **Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español**

---

**José Antonio Sánchez Galiana (Coordinador)**

Editorial: Marcial Pons  
Madrid, 2008  
422 páginas

### **1. INTRODUCCIÓN**

La utilización de las categorías tributarias no sólo como medio para allegar recursos que permitan el sostenimiento de los gastos públicos, sino también como instrumento de la política económica general y mecanismo válido para la realización material de los principios constitucionales, tal y como expresamente se enuncia en el artículo 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha convertido la normativa tributaria en terreno abonado para el establecimiento de medidas, ciertamente heterogéneas en cuanto a su configuración

y contenido, y sin embargo plenamente coincidentes en cuanto a la principal consecuencia que se deriva de las mismas: la eliminación o reducción de la carga tributaria que en condiciones normales, y en ausencia de tales medidas, recaería sobre el contribuyente.

Todas estas medidas que quedan agrupadas bajo la genérica denominación de *beneficios o incentivos fiscales* han merecido, sin duda, la máxima atención por parte de todos los sujetos presentes en una determinada relación jurídico tributaria, y así, aunque resulta evidente que el principal beneficiado por su existencia será el contribuyente que pueda conseguir mediante su aplicación la reducción o eliminación de la deuda tributaria que debería abonar, tampoco debe olvidarse el interés que la Administración presenta (o debería presentar) respecto de estas medidas desde una doble perspectiva:

- En primer lugar, como instrumento para encauzar la iniciativa privada hacia la realización de las actividades que se considera oportuno fomentar por razones de conveniencia política y social, debiendo someter cada beneficio fiscal a un doble análisis de *eficacia* (entendida como capacidad del beneficio fiscal establecido para conseguir la finalidad pretendida) y *eficiencia* (entendida como relación entre los recursos públicos empleados y los resultados obtenidos por la implementación del incentivo fiscal analizado).
- En segundo lugar, manifiesta su interés en la correcta aplicación de los incentivos fiscales reconocidos, estableciendo las obligaciones formales y materiales que recaerán sobre los beneficiarios, desarrollando, al mismo tiempo, una labor de control dirigida a impedir un aprovechamiento indebido de los mismos.

También la doctrina científica, tanto desde la teoría de la Hacienda Pública como en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, ha centrado su atención sobre estas figuras tributarias, tratando así de completar la carencia «...de análisis dedicados a reflexionar crítica y rigurosamente sobre los incentivos acumulados por la imposición española», que había sido denunciada por el profesor FUENTES QUINTANA (1). En este contexto es en el que debe situarse la obra que es objeto de la presente reseña, en tanto constituye una de esas reflexiones críticas y rigurosas por las que abogaba FUENTES QUINTANA, cuya principal originalidad radica en el planteamiento formulado por sus autores (vinculados al Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada), que a pesar de la complejidad y amplitud del tema abordado, realizan su análisis desde una perspectiva global del sistema tributario, en la que lejos de limitarse al estudio de los beneficios establecidos por una determinada Administración territorial o a la consideración de un tributo concreto, afrontan su investigación partiendo de una propuesta metodológica y conceptual del beneficio fiscal para profundizar, posteriormente, en el estudio de los más relevantes beneficios fiscales que afectan a los tributos que integran el sistema tributario español.

## 2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA OBRA

Como ya hemos adelantado, la obra que se reseña tiene como objetivo prioritario analizar los aspectos problemáticos derivados del establecimiento y configuración de los beneficios fiscales en el sistema tributario español, identificando el propio desorden conceptual y terminológico que impera en este ámbito como el primero de los problemas necesitado de un análisis al que se dedica el primer capítulo de la obra, firmado por CASAS AGUDO.

---

(1) FUENTES QUINTANA, E.: Prólogo a la obra de LAGARES CALVO, M. J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Colección Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Efectivamente, existen ejemplos recientes en los que resulta patente que el establecimiento de un determinado beneficio fiscal no ha respondido a una técnica depurada, sino que más bien han venido a corroborar la premura y el escaso análisis técnico que suele preceder a su implantación, que decae en favor de la inmediata plasmación normativa de una concreta voluntad política (2), razón que avala plenamente la necesidad de estudios como el realizado por CASAS AGUDO, en el que se aborda la necesaria aclaración conceptual y terminológica de este instituto tributario, analizándolo también desde la perspectiva del gasto público y elaborando un concepto de beneficio fiscal en el que se opta por no considerar como tales cualquier técnica desgravatoria, sino sólo las medidas de carácter extrafiscal, esto es, aquellas tendentes a la realización de valores constitucionales, dejando fuera de este concepto aquellas medidas inspiradas en consideraciones de capacidad económica.

A continuación se desarrollan una serie de estudios que tienen por objeto el análisis de los concretos beneficios fiscales que resultan aplicables a determinadas actividades o rendimientos. Así, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ analiza exhaustivamente los incentivos que resultan aplicables como consecuencia del desarrollo de una actividad empresarial, examinando tanto aquellos que en cada figura impositiva (IAE, IS e IRPF) tienen por finalidad el fomento de la actividad empresarial mediante la creación de nuevas empresas, como los destinados a servir de estímulo a la inversión empresarial ya efectuada (reinversión de beneficios extraordinarios, mecanismos de amortización libre o acelerada, deducciones por la realización de actividades de investigación y desarrollo, etc.), sin olvidar las especialidades que pudieran derivarse por razón del tamaño de la empresa, por su lugar de radicación o por su pertenencia a un determinado sector empresarial.

Este estudio encuentra su necesario complemento en el capítulo que CRESPO MIEGIMOLLE dedica a los beneficios fiscales que pueden resultar aplicables en el supuesto de transmisión total o parcial de la empresa, concluyendo así el análisis de los incentivos que resultan aplicables como consecuencia del desarrollo de una actividad empresarial, abordando la trascendencia que esa transmisión puede presentar tanto en el ámbito de la imposición directa (IS, IRPF e ISD) como indirecta (IVA e ITP).

Este bloque dedicado al análisis de los beneficios fiscales que corresponden al ejercicio de una determinada actividad o la obtención de un concreto rendimiento se cierra con dos estudios, dedicado el primero a desglosar los incentivos aplicables a la actividad de ahorro e inversión (RANCAÑO MARTÍN), en el que se presta una especial atención a la nueva regulación de la renta del ahorro en el IRPF y a la fiscalidad de los numerosos instrumentos de ahorro-previsión contemplados en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, mientras que el segundo (ALMAGRO MARTÍN) tiene por objeto el análisis de los beneficios fiscales que resultan aplicables a la vivienda, fundamentalmente en el ámbito de la imposición directa, considerando no sólo aquella que constituye la vivienda habitual del contribuyente, sino también la que habiendo sido arrendada por el mismo genera unos rendimientos del capital inmobiliario que podrán beneficiarse, bajo determinadas condiciones, de ciertas reducciones en la base imponible del IRPF.

Concluido este bloque temático, se inicia otro dedicado a los beneficios que presentan una finalidad extrafiscal y que se compone de dos capítulos en los que se analizan la utilización de estas figuras tributarias como técnica de estimulación de la protección del

---

(2) El mejor ejemplo de cuanto hemos dicho lo constituye la famosa deducción de 400 € establecida por el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, y desarrollada mediante el Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

medio ambiente (GARCÍA CARACUEL) y la concreta regulación aplicable a los biocarburantes dentro del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (LÓPEZ ESPADAFOR).

Si respecto del primero de los estudios mencionados cabe destacar el análisis de la diversidad de instrumentos que vienen a configurar la denominada «Reforma Fiscal Verde», el encaje de estos instrumentos dentro de las directrices elaboradas por la Unión europea y la exhaustividad con la que se analizan los concretos incentivos establecidos en los principales tributos existentes en nuestro ordenamiento jurídico, del trabajo realizado por LÓPEZ ESPADAFOR debe alabarse el carácter sintético que impregna su estudio, sin dejar de plantear por ello los principales problemas que pueden derivarse de determinados Impuestos Especiales, que atendiendo a su presunto carácter extrafiscal, parecen renunciar a la consideración de los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución.

Finalmente, la obra que es objeto de la presente reseña se cierra con un bloque temático dedicado al estudio de los beneficios fiscales de carácter territorial, una materia que reviste una gran actualidad en el ámbito de la Unión Europea, ya sea en relación con la normativa existente en materia de *ayudas de Estado* (3) como respecto a la configuración del régimen especial que resulta aplicable a determinadas *regiones ultraperiféricas* (4).

En el primero de los capítulos de este bloque, MORÓN PÉREZ examina el privilegiado régimen fiscal que resulta aplicable a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, analizando tanto los tributos específicamente aplicables en estas ciudades (fundamentalmente el IPSI) como las especialidades que se introducen en los impuestos que resultan aplicables en todo el territorio nacional, y prestando una especial atención a los problemas de compatibilidad que pudieran plantear con el ordenamiento comunitario y constitucional.

Seguidamente, PALLARÉS RODRÍGUEZ aborda el estudio de los tributos cedidos desde la perspectiva de las capacidades normativas ejercidas sobre los mismos por las Comunidades Autónomas, con especial referencia a la utilización que de tal capacidad han realizado las de Andalucía, Cataluña y Madrid, desarrollando un interesante estudio comparativo entre las medidas fiscales adoptadas por dichas Comunidades.

La obra concluye con el capítulo que SÁNCHEZ GALIANA dedica a los beneficios fiscales que pueden ser establecidos por la Hacienda Local, dedicando sus primeras líneas al análisis de los problemas que pudieran plantearse desde la perspectiva del principio de reserva de ley como consecuencia del establecimiento de beneficios fiscales por parte de las corporaciones locales, abordando posteriormente la posibilidad de introducir incentivos fiscales en la Ordenanzas reguladoras de las tasas locales, para finalizar con una extensa e interesante investigación en la que, partiendo de su necesaria diferenciación en función de su carácter obligatorio o potestativo, analiza los beneficios fiscales que pudieran resultar aplicables a los impuestos municipales.

---

(3) Sobre este particular resultan especialmente interesantes los trabajos de MORENO GONZÁLEZ, S.: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 132, 2006; y NIETO MONTERO, J. J.: «La normativa tributaria foral vasca y la recepción de la sentencia Azores: crónica de un final anunciado. A propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008», *Dereito – Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 17, n.º 1, 2008.

(4) Sobre esta cuestión no podemos sino remitir al excelente trabajo de FORNIELES GIL, A.: *La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas*, CISS, Valencia, 2008.

### 3. VALORACIÓN

La obra que sintéticamente ha sido analizada presenta, sin lugar a dudas, el máximo interés tanto para el estudioso del Derecho Financiero y Tributario como para el profesional que se enfrenta a diario con la aplicación práctica de la normativa tributaria en un contexto caracterizado por la oscuridad conceptual, la discutible técnica y la dispersión normativa con la que suelen configurarse los beneficios fiscales presentes en nuestro ordenamiento jurídico.

Ese interés no deriva sólo de la actualidad que presenta la materia abordada, sino también del máximo rigor y exhaustividad con el que la misma resulta analizada, dando como resultado un trabajo de una excelente calidad técnica en el que no sólo se examinan críticamente los aspectos problemáticos planteados por los beneficios fiscales en el seno de la normativa tributaria, formulando también las pertinentes propuestas tanto para la mejora de la técnica normativa con la que se suelen formular estos beneficios fiscales como para la revisión de su contenido sustantivo desde una perspectiva que permita la efectiva realización de los principios materiales de justicia tributaria.

Francisco José Nocete Correa  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Centro Internacional de Estudios Fiscales

---

# Abstracts

---

## C O N T E N T S

AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER: «Analysis of tax offences regulated on articles 191 and 192 of the General Tax Act».

ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL: «Indirect taxation of the public works concessions contract in the light of the new public sector contract law and the recent general directorate of taxes doctrine».

CARBAJO VASCO, DOMINGO: «Some thoughts on taxation and gender».

FERNÁNDEZ ORTE, JAIME: «The environmental element in central taxes».

MULEIRO PARADA, LUIS MIGUEL: «Withholding taxes and formal obligations in the *a forfait* regime of the personal income tax».

PEÑA AMORÓS, MARÍA DEL MAR DE LA: «General restrictions to the exercise of regional taxing powers on taxes ceded to the Autonomous Communities».

SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL: «First approach to the system of tax offences in the General Tax Act».

SUÁREZ MOSQUERA, CARLOS: «From the 1990 General Accounting Rules to the new Accounting Rules: first adjustments and their relevance for the corporation income tax».



**AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER:** «Analysis of tax offences regulated on articles 191 and 192 of the General Tax Act»

***ABSTRACT***

This paper analyses two tax offences which imply economic losses for the Treasury and whose main structure is similar. They are regulated on Articles 191 and 192 of the General Tax Act (GTA). We analyse their typified conducts, their qualification criteria, as well as the characters and assessment of their penalties. The paper also deals with the possible overlapping of these offences with other conducts also qualified as tax offences: improperly receiving tax reimbursements (Article 195(1) GTA, improperly certifying positive or negative items or sham tax credits (Article 195(1) GTA), neglecting the accounting rules or the legal rules on invoicing and documentation (Article 201 GTA). We also deal with the legal consequences of tax arrangements carried out by taxpayers in order to tidy up their irregular tax affairs. These arrangements may have partial or total scope and may be accompanied or not of a self accusation.

**ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL:** «Indirect taxation of the public works concessions contract in the light of the new public sector contract law and the recent general directorate of taxes doctrine»

***ABSTRACT***

This article deals with the indirect taxation of the public works concessions contract, stressing the effects in the VAT and in the Onerous Transmission Tax of the different alternatives of public-private cooperation in the building and maintaining of infrastructures, including an analysis of a recent ruling of the General Directorate of Taxes on this topic.

**CARBAJO VASCO, DOMINGO:** «Some thoughts on taxation and gender»

***ABSTRACT***

The article encompasses some thoughts concerning the impact of the modern view on gender mainstreaming upon the Spanish Tax System. Firstly, the article emphasizes that questions regarding gender mainstreaming are of the utmost relevance in order to achieve some European Union targets, e.g. the access of women to workplaces. On the other hand, actually, Spanish legislation has considered the equality amongst women and men as the paramount of modern societies and a principal objective of Public Policies. Nevertheless, within the reach of the tax system and for several reasons, there are still some fiscal parameters that act against such equality. The author explains and cri-

ticizes one of such examples, the so-called «joint taxation» within the present Spanish Personal Income Tax legislation and advocates in favour of eliminating it, following-up gender mainstreaming views and European Union Law.

**FERNÁNDEZ ORTE, JAIME:** «The environmental element in central taxes»

**ABSTRACT**

Tax legislation of the central State has broadly assumed the environmental element. It includes forestry tax incentives, tax incentives for sponsors of environmentally-friendly organizations and incentives on investments for environmental protection. Moreover the central lawmaker has taken into account environmental considerations to quantify taxes and has encouraged renewable energies through tax provisions.

**MULEIRO PARADA, LUIS MIGUEL:** «Withholding taxes and formal obligations in the *a forfait* regime of the personal income tax»

**ABSTRACT**

The provisions of the personal income tax regarding *a forfait* calculation of the tax due include special rules on withholding taxes. We must mention the new withholding tax of one per cent as an instrument to monitor certain taxpayers subjected to *a forfait* taxation. Assessment in the personal income tax also includes peculiarities regarding pre-payments and formal obligations. Moreover *a forfait* taxation has traditionally been justified on the convenience of relaxing formal obligations. This paper deals with this topic within the scope of the personal income tax.

**PEÑA AMORÓS, MARÍA DEL MAR DE LA:** «General restrictions to the exercise of regional taxing powers on taxes ceded to the Autonomous Communities»

**ABSTRACT**

Autonomous Communities enjoy certain taxing powers on ceded taxes, but their application is restricted by two kind of rules, some are general, and some specific for ceded taxes. Article 157(2) of the Spanish Constitution sets up general limits as the territoriality and neutrality principles. Article 19(2) of the Organic Parliamentary Act on Regional Finances add specific limits for ceded taxes: solidarity, non-discrimination and fiscal pressure equivalent to this existent at a global level. The paper finish analysing how EC law can restrict the regional taxing powers, taking into account the principle of primacy.

**SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL:** «First approach to the system of tax offences in the General Tax Act»

***ABSTRACT***

Tax offences are not a mere infringement of tax rules and they are not only aimed to protect an administrative interest. Tax offences regulated in the General Tax Act can not be considered in an isolated way. They build up an articulated system that should be analysed taking into account their own peculiarities. On the one hand the legal classification in minor, major and severe offences does not fully respect the culpability principle. On the other hand the description of the offending conducts is extremely complex and must be interpreted according to the principles of penal law and not according to tax law viewpoints.

**SUÁREZ MOSQUERA, CARLOS:** «From the 1990 General Accounting Rules to the new Accounting Rules: first adjustments and their relevance for the corporation income tax»

***ABSTRACT***

This paper deals with the adjustments derived for the first time from the new 2007 Accounting Rules and their three formulations: General, SMSE-oriented and for micro enterprises. These adjustments are needed in order to introduce the new criteria and valuation rules in the balance sheets of 2008. The issue is regulated in the transitory provisions of Royal Decrees 1514 of 2007 and 1515 of 2007, which set up the new accounting rules and their retroactive application to all businesses except micro enterprises. We also analyse the relevance of these adjustments for the corporate income tax, regarding the tax base and the valuation of assets, debt and net wealth. The study is based in the Parliamentary Act n° 4 of December the 23<sup>rd</sup> 2007 and the Royal Decree n° 1793 of November the 3<sup>rd</sup>.

