

134

CRONICA TRIBUTARIA

2010

ESTUDIOS Y NOTAS
DOCTRINA ADMINISTRATIVA
JURISPRUDENCIA
BIBLIOGRAFIA COMENTADA



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

Diseño de portada e interiores: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 602-10-023-6
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: cronicas.tributarias@ief.meh.es

Suscripción anual (2010):

- 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

- 7 AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER: «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria».
- 37 BOKOBO MOICHE, SUSANA Y PASCUAL GONZÁLEZ, MARCOS M.: «La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común» (parte 1ª).
- 65 GONZÁLEZ DE FRUTOS, UBALDO: «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria».
- 97 LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA: «Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de ésta».
- 127 LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN: «Referencia al debate actual sobre política fiscal en los países occidentales».
- 143 RUIBAL PEREIRA, LUZ: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal».
- 179 VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE: «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible».

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

- 213 • STC 50/2006, de 16 de febrero: La titularidad, estatal o autonómica, de los intereses derivados de las cuentas de depósitos y consignaciones de los órganos judiciales. JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ.
- 218 • STC 54/2006, de 27 de febrero: Deducción por adquisición de vivienda habitual. La reducción del tiempo de mantenimiento de

una cuenta vivienda de los cinco a los cuatro años no vulnera el principio de igualdad. Tampoco vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) el hecho de que se limite la deducción a los supuestos de adquisición de plazas de garaje y otros anexos junto con la vivienda y no cuando dichas plazas se adquieren en un momento diferente. Aplicación de porcentajes incrementados: la exclusión de la posibilidad de aplicar coeficientes incrementados a la construcción o ampliación de vivienda no vulnera el principio de igualdad. La cuestión planteada no se refiere a la vulneración del principio de igualdad sino del de legalidad que no es materia susceptible de amparo. JAVIER GALÁN RUIZ.

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

- 231 • STJCE 9.2.2006. *Sfakianakis A EVE contra Elliniko Dimosio*, Asuntos acumulados C-23/04 a C-25/04: Asistencia mutua entre autoridades aduaneras para la recaudación *a posteriori* de derechos de importación a raíz de la revocación en el Estado de exportación de los certificados de circulación de los productos importados (Acuerdo de Asociación Comunidades-Hungría). MARÍA AMPARO GRAU RUIZ.
- 237 • STJCE 9.2.2006, *Comisión de las Comunidades Europeas/Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, As. C-305/03: Incumplimiento de Estado. Sexta Directiva IVA. Artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1. Operación en el interior del país. Subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal. Comisión de los subastadores. ANA DÍAZ CÓNDOR.

BIBLIOGRAFIA COMENTADA

- 249 «Revisión histórica de la presión fiscal castellana. Tomo II. Tributos de nueva imposición en la Castilla del Barroco», de Ubaldo Gómez Álvarez
(Reseña de ANTONIO APARICIO PÉREZ)
- 260 «Economía e igualdad de género: retos de la Hacienda Pública en el siglo XXI», de Varios autores
(Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO)

ABSTRACTS

Estudios y notas

LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS ESTABLECIDOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ángel Aguallo Avilés
Esther Bueno Gallardo
Universidad de Córdoba

RESUMEN

En las páginas que siguen se compara la regulación que de los criterios de graduación de las sanciones se contenía en la LGT de 1963 y en el RD 1930/1998, ya derogados, y la que se efectúa en la actual LGT y en el RD 2063/2004. Se pone de relieve que *ni son criterios de graduación todos los que están en el art. 187 LGT, ni en este precepto están todos los que son*. Y, finalmente, se realiza un análisis en profundidad de todos y cada uno de los criterios de graduación de las sanciones establecidos en el Título IV de la LGT 2003, se establezcan o no en el art. 187 LGT, y se llama la atención sobre los aspectos más criticables de su regulación.

Palabras clave: Comisión repetida de infracciones tributarias. Perjuicio económico. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Reiteración. Arrepentimiento espontáneo. Acuerdo o conformidad del obligado tributario.

SUMARIO

1. LA REGULACIÓN DE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES BAJO LA VIGENCIA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963. 2. RASGOS GENERALES DE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN ESTABLECIDOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003. 3. LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN PARTICULAR. 3.1. Observación previa: ni son criterios de graduación todos los que están en el art. 187 Ley General Tributaria, ni están todos los que son. 3.2. Criterios de graduación expresamente previstos en el art. 187 Ley General Tributaria. 3.2.1. *La comisión repetida de infracciones tributarias*. 3.2.2. *El perjuicio económico para la Hacienda Pública*. 3.2.3. *El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación*. 3.3. Los criterios de graduación no contemplados en el art. 187 Ley General Tributaria. 3.3.1. *Observaciones previas*. 3.3.2. *Agravantes específicas: la reiteración en las conductas*. 3.3.3. *Atenuantes específicas*. 4. CIRCUNSTANCIAS QUE REDUCEN LA SANCIÓN: EL ACUERDO Y LA CONFORMIDAD DEL OBLIGADO TRIBUTARIO. 5. LA POSIBILIDAD DE APLICAR SIMULTÁNEAMENTE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN Y REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES.

1. LA REGULACIÓN DE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES BAJO LA VIGENCIA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963

Como es de sobra conocido, con carácter general, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante, LGT 1963) sancionaba de manera diferente las infracciones graves y las simples. Mientras que las infracciones graves se sancionaban con multa pecuniaria proporcional, las simples se castigaban con multa pecuniaria fija. En todo caso –y esto es lo que nos interesa poner de manifiesto–, la LGT 1963 no establecía nunca como sanción una cuantía concreta, determinada, sino que, se tratara de infracciones graves o simples, fijaba siempre una banda, un máximo y un mínimo dentro de los cuales tenía que moverse necesariamente el órgano competente para sancionar. Así, por ejemplo, la sanción prevista en los casos de comisión de la infracción tributaria grave del art. 79 a) LGT 1963 (consistente en dejar de ingresar en plazo) era con carácter general del 50 al 150 por 100 de la deuda dejada de ingresar en plazo. Y este margen dentro del cual debía moverse la Administración tributaria para sancionar era, si cabe, aún más amplio en el caso de las infracciones simples: así, por ejemplo, la multa pecuniaria para la infracción tributaria simple general era de 6,01 a 901,52 euros (art. 83.1 LGT 1963); si el incumplimiento consistía en no facilitar datos reclamados conforme a los arts. 111 y 112 LGT 1963, la multa era de 6,01 a 1202,02 euros (art. 83.2 LGT 1963); si se trataba de la inobservancia de obligaciones contables y registrales, la sanción era de 150,25 a 6010,12 euros (art. 83.3 LGT 1963); y, en fin, si el obligado tributario incurría en resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria correspondía imponer una sanción de 300,51 a 6010,12 euros (art. 83.7 LGT 1963).

Naturalmente, la Ley no dejaba a la Administración libertad absoluta para decidir cuál iba a ser la sanción aplicable dentro de esta amplia franja, sino que la cuantía concreta de la sanción venía determinada por la aplicación de unos criterios de graduación que establecía la propia LGT 1963 y desarrollaba el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, criterios de graduación que se caracterizaban, en esencia, por las siguientes notas:

- En primer lugar, el art. 82.1 LGT 1963 establecía seis criterios de graduación de las sanciones, de los cuales algunos resultaban aplicables tanto a las infracciones graves como a las simples (la *comisión repetida de infracciones tributarias*; la *resistencia, excusa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria*; y la *utilización de medios fraudulentos*), otros únicamente a las infracciones graves (la *ocultación de datos a la Administración provocando un dejar de ingresar*) y otros exclusivamente a las infracciones simples (la *falta de cumplimiento espontáneo o retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias* y la *transcendencia para la eficacia de la gestión tributaria del incumplimiento*).
- En segundo lugar, el art. 82.1 LGT 1963 establecía exclusivamente circunstancias *agravantes*, esto es, circunstancias cuya concurrencia determinaba siempre el aumento de la sanción mínima establecida en la Ley para las correspondientes infracciones, nunca la reducción de la misma.
- En tercer lugar, junto con esas circunstancias agravantes, el apartado 3 del art. 82 LGT 1963 establecía un supuesto que determinaba la reducción de la sanción impuesta por la comisión de una infracción tributaria grave en un 30 por 100: la conformidad con la propuesta de regularización de la situación tributaria que planteara el actuario. Circunstancia que aunque, como decimos, determinaba la reducción de la sanción, –como después explicaremos– con buen criterio, la Ley no incluía en la enumeración de los criterios de graduación que se recogían en el apartado 1 del art. 82.

- En cuarto lugar, la LGT 1963 no señalaba en ningún caso a qué concretas infracciones resultaban aplicables cada uno de los criterios de graduación, sino que esta es una tarea que realizaba el reglamento –el RD 1930/1998– cuando definía cada uno de los tipos infractores.
- En quinto lugar, aunque, naturalmente, no todos los criterios de graduación podían aplicarse a todas las infracciones, en principio, conforme se deducía del RD 1930/1998, a todas y cada una de las infracciones tributarias se les podían aplicar algunos criterios de graduación (en ningún caso, menos de dos).
- En sexto lugar, la LGT 1963 no definía perfectamente los comportamientos que constituían un criterio de graduación, sino que se limitaba a hacer una descripción genérica de los mismos que después era desarrollada por la norma reglamentaria.
- Del mismo modo, en séptimo lugar, tampoco definía la LGT 1963 con absoluta precisión las consecuencias que la aplicación de cada criterio de graduación tenía sobre la cuantía de las sanciones, sino que, bien establecía una banda muy ancha dentro de la cual podía decidir el autor del Reglamento y, en última instancia, el órgano competente para sancionar, bien ni siquiera establecía en qué medida la concurrencia del criterio de graduación debía operar sobre la cuantía de la sanción. Así, por ejemplo, la reincidencia permitía aumentar la sanción mínima entre 10 y 50 puntos; la resistencia, obstrucción o negativa, entre 10 y 50 puntos; la utilización de medios fraudulentos, entre 20 y 75 puntos; y la ocultación entre 10 y 25 puntos. Ciertamente, en algunos supuestos el RD 1930/1998 acotaba aún más esta franja de actuación, pero normalmente dejaba al órgano competente para sancionar un margen de decisión, en ocasiones, extraordinariamente amplio: por ejemplo, cuando en la comisión de la infracción el sujeto infractor había empleado facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados el reglamento permitía aumentar la sanción entre 25 y 40 puntos; y cuando había utilizado a una persona interpuesta, entre 35 y 50 puntos. Pero es que, como decimos, en otras ocasiones, ni la LGT 1963 ni el RD 1930/1998 establecían la cantidad máxima en que podía aumentarse la sanción como consecuencia de la aplicación del criterio de graduación: era el caso del criterio de graduación de la sanción aplicable a las infracciones simples consistente en la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria del incumplimiento [arts. 82.1.f) LGT 1963 y 15.1.d) RD 1930/1998].

2. RASGOS GENERALES DE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN ESTABLECIDOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003

Pues bien, la situación que acabamos de describir cambia radicalmente con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (en lo sucesivo, LGT). Y debemos decir que cambia para bien; tal y como señala la Exposición de Motivos, para mejorar la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Para empezar, en la actualidad son muy escasos los supuestos en los que la Ley establece un margen dentro del cual la Administración tributaria debe elegir la sanción a imponer. Al contrario de lo que sucedía en la LGT derogada, la LGT establece en la mayoría de los casos –para las infracciones leves, graves o muy graves– una multa pecuniaria que puede ser fija o proporcional, pero que casi siempre es determinada, concreta, exacta. Así, por ejemplo: la infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones sin llegar a obtenerlas se sanciona en el art. 194.1 LGT con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100; si las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas imputan incorrectamente o no imputan bases imponibles o resultados a sus socios o miembros, de acuerdo con el art. 196.2 LGT, deben ser sancionadas con multa pecunia-

ria proporcional del 40 por 100; si no se presentan en plazo declaraciones o autoliquidaciones sin causar perjuicio económico a la Hacienda Pública la sanción aplicable es exactamente de 200 euros (art. 198.1, párrafo 3.º, LGT); si se incumple el deber de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo la multa es de 100 euros (art. 198.5 LGT); si se incumple la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta la sanción es de 150 euros (art. 206.2 LGT). Y así podríamos seguir con todas las infracciones descritas en la LGT, excepto con tres: nos referimos a las infracciones tipificadas en los arts. 191, 192 y 193, esto es, las infracciones que generan un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. Rectificamos: las infracciones descritas en los arts. 191 a 193, siempre y cuando sean calificadas como graves o muy graves, porque cuando son leves la multa pecuniaria proporcional aplicable es igualmente fija, determinada: el 50 por 100 de la base de la sanción.

Únicamente en estos tres supuestos la LGT establece una banda dentro de la cual la Administración debe decidir (1), una franja que, no obstante, es más estrecha que la que se establecía en la LGT 1963: sanción del 50 al 100 por 100 de la base de la sanción cuando se trata de infracciones *graves*, y sanción del 100 al 150 por 100 cuando se trata de infracciones *muy graves*. Pero incluso en estos casos en los que se establece un máximo y un mínimo existe una gran diferencia con la LGT 1963 porque, al contrario de lo que acontecía bajo su vigencia, en la actualidad, la sanción a imponer siempre resulta determinable con exactitud, esto es, al final, el órgano competente para sancionar obtiene la cifra exacta aplicable, no quedándole ningún margen para decidir. Y esto sucede, fundamentalmente, como consecuencia, de la nueva regulación de los criterios de graduación. Veámoslo.

En la LGT los criterios de graduación se encuentran regulados en el art. 187, precepto que, con carácter general introduce las siguientes novedades de interés:

- a) Se modifica la enumeración –y decimos bien, enumeración– de los criterios de graduación, que de los seis antes señalados pasan a ser cuatro: *comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, y acuerdo o conformidad del obligado tributario*. Así pues, permanece uno de los criterios de graduación contemplados en la LGT 1963 (la comisión repetida de infracciones tributarias), desaparecen cinco (la resistencia, obstrucción o negativa a la actuación de la Administración tributaria; la utilización de medios fraudulentos; la ocultación de datos a la Administración; la falta de cumplimiento espontáneo o el retra-

(1) Lo que en ocasiones sí hace la LGT es, tras establecer la multa pecuniaria –fija o proporcional– correspondiente a la infracción, señalar un límite mínimo y uno máximo con el objeto de que la cuantía de la sanción prevista con carácter general, ni sea tan escasa que le prive de la función disuasoria que le es propia ni tan gravosa que resulte contraria al principio de proporcionalidad. Así, el art. 198.1, último párrafo, LGT, establece una sanción de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en las declaraciones exigidas con carácter general, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros; el art. 198.4 LGT prevé una multa pecuniaria proporcional del 1 por 1000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras no presentados se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros. La misma técnica se emplea en los arts. 199.5, 199.7, 200.3 (aunque en este último precepto se omite el límite máximo al fijar la sanción correspondiente a la no llevanza o conservación de la contabilidad o de los libros o registros exigidos por la normativa tributaria), 202.2 (precepto que tampoco establece un límite máximo cuando el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF se comete por las entidades de crédito), 203.5 ó 203.6 (que omite asimismo el establecimiento de un tope máximo para la sanción), todos ellos de la LGT.

so en el cumplimiento; y la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria del incumplimiento), y aparecen tres nuevos (el perjuicio económico; el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación; y el acuerdo o conformidad del interesado).

- b) El art. 187 LGT ya no establece sólo circunstancias agravantes, sino que *formalmente* también introduce una atenuante: el acuerdo o conformidad del obligado tributario.
- c) La LGT define ahora perfectamente los comportamientos que constituyen criterios de graduación de las sanciones.
- d) La LGT vigente –y esta es, a nuestro juicio, una novedad muy positiva– determina con absoluta precisión las consecuencias que la aplicación de los criterios de graduación tiene sobre las sanciones, sin dejar, en principio, ningún margen al reglamento ni al órgano competente para sancionar. Esta es una modificación trascendental que subraya la Exposición de Motivos y que habían venido exigiendo algunos Tribunales que, en virtud de los principios de legalidad y proporcionalidad, señalaban que, cuando resultara aplicable algún criterio de graduación, la sanción debía incrementarse en la cuantía o porcentaje mínimo previsto en la ley para dicho criterio (2).
- e) A diferencia de la LGT 1963, aunque es el art. 187 LGT el que con carácter general enumera y da contenido a cada uno de los criterios de graduación de las sanciones, la actual Ley, al definir los tipos infractores, establece en cada caso criterios de graduación les resultan aplicables. De este modo, a nuestro juicio, sólo puede aplicarse a cada infracción el criterio o criterios de graduación *expresamente previstos* en los preceptos que las tipifican, de manera que no operaran como criterios de graduación los enunciados en el art. 187 LGT si no aparecen recogidos en el precepto que define el tipo infractor, *aunque resulten perfectamente compatibles con la naturaleza del mismo*. Esto es, claramente, lo que se deduce de la Exposición de Motivos de la LGT cuando señala que «por lo que se refiere a la cuantificación de las sanciones, y al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables» (núm. V). Así pues, entendemos que cuando el art. 187.1 LGT precisa que las infracciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los criterios que en él se recogen *«en la medida en que resulten aplicables»*, pretende señalar que la reincidencia, el perjuicio económico a la Hacienda Pública y el incumplimiento sustancial de la obligación facturación o documentación sólo podrán apreciarse por la Administración tributaria, *no cuando lo permita la naturaleza de las infracciones cometidas*, sino únicamente cuando lo autorice el precepto que las define.
- f) No obstante –y esta es una cuestión que nos parece crucial–, a diferencia de la derogada LGT 1963, un análisis de los preceptos que regulan las diferentes infracciones tributarias pone de manifiesto que no a todos los tipos infractores se les aplican criterios de graduación. Como hemos señalado, conforme a la LGT 1963 y el RD 1930/1998, no había una sola infracción tributaria a la que no se le pudieran aplicar criterios de graduación (uno o varios criterios). Con la LGT, sin embargo, a la mitad de las infracciones tributarias –concretamente, las previstas en los arts. 194, 195, 196, 197, 200, 202, 205 y 206– nunca se les va a poder incrementar las sanciones por la concurrencia de algún criterio de graduación. Y lo cierto es que no

(2) En este sentido se pronuncian, en concreto, las SSAN de 24-2-2000 (*JT 2000\279*), FD 4; y de 13-7-2000 (*JT 2000\6*), FD 5.

parece existir un criterio que justifique esta diferencia de trato. Desde luego, la justificación de esta diferenciación no reside en la clase de infracción, porque hay infracciones *leves* a las que sí se le aplican criterios de graduación (es el caso de la infracción por el incumplimiento de los deberes de facturación o documentación prevista en el art. 201.4); infracciones *graves* a las que no se le aplican criterios de graduación [así, solicitar indebidamente devoluciones (art. 194.1), determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195), cualquiera de las dos infracciones que pueden cometer las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197), el incumplimiento de obligaciones contables y registrales (art. 200), o, en fin, el incumplimiento de los deberes de las entidades de crédito en relación con el NIF (art. 202.2)]; e infracciones *muy graves* para las que tampoco está prevista en ningún caso el incremento de la sanción por la concurrencia de criterios de graduación (es el caso del incumplimiento del deber de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando el obligado tributario no tenga la obligación de presentar autoliquidación que incluya dichas rentas, tipificado en el art. 205.3). Tampoco reside en el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública, porque la cuantía de lo dejado de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida puede ser muy elevada y, sin embargo, si la infracción es leve (porque no concurre ninguno de los criterios de calificación del art. 184 LGT), no se aplicarán las agravantes de reincidencia y perjuicio económico para la Hacienda Pública previstas en los apartados 3 y 4 de los arts. 191, 192 y 193 LGT. En fin, ni siquiera la falta de aplicación de los criterios de graduación a algunas infracciones responde siempre a la naturaleza de esta última porque existen criterios como el de comisión repetida de infracciones tributarias que, en principio, no resulta incompatible con ningún tipo infractor y, sin embargo, como veremos, sólo está previsto para las infracciones de los arts. 191, 192, 193, 199, apartados 4 y 5, y 204, LGT.

- g) Finalmente, la vigente LGT, al contrario de lo que sucedía en la LGT 1963, no distingue entre criterios de graduación aplicables sólo a las infracciones muy graves, sólo a las graves o sólo a las leves; aunque de la definición de algunos de ellos y del análisis de los preceptos que regulan las diferentes infracciones tributarias se deduce claramente que algunos de los criterios sólo pueden resultar aplicables a infracciones que causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Una vez señalados los rasgos generales de la nueva regulación de los criterios de graduación de las sanciones efectuaremos un análisis de cada uno de ellos.

3. LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN PARTICULAR

3.1. Observación previa: ni son criterios de graduación todos los que están en el art. 187 LGT, ni están todos los que son

Conviene comenzar recordando que el art. 187 LGT enumera en su apartado 1 cuatro criterios de graduación de las sanciones: tres agravantes (la comisión repetida de infracciones; el perjuicio económico para la Hacienda Pública; y el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación) y una atenuante (el acuerdo o conformidad del obligado tributario); criterios de graduación que, conforme a su apartado 2, resultan aplicables simultáneamente (lo mismo señalaba el art. 82.2 LGT 1963). Pues bien, lo primero que tenemos que apuntar es que, *ni son criterios de gra-*

graduación todos los que están en el citado art. 187, ni en este precepto están enumerados todos los que son.

Concretamente, a nuestro juicio, no constituye un criterio de graduación de las sanciones el acuerdo o conformidad del obligado tributario. Nos explicamos.

Es sabido que la LGT 1963 establecía también la reducción de la sanción para aquellos casos en los que el obligado tributario prestaba su conformidad exclusivamente a la propuesta de regularización que se le planteaba. La LGT derogada, sin embargo, con buen criterio, no incluía esta reducción entre los criterios de graduación enumerados en el apartado 1 de su art. 82. Y lo hacía con buen criterio porque, efectivamente, la reducción por conformidad no constituye un criterio de graduación de las sanciones. Como vienen señalando los Tribunales ordinarios, los criterios de graduación son el modo de plasmar el principio constitucional de proporcionalidad, principio que obliga a adecuar la magnitud de la sanción a la gravedad de la conducta (3). Y es evidente que esta no es la función que cumple la reducción por acuerdo o conformidad, dado que, una vez cometida la infracción, cuando ésta se ha detectado por la Administración tributaria (es decir, no estamos hablando del supuesto del art. 27 LGT) y ha concluido el procedimiento de aplicación de los tributos, la conformidad con la liquidación o la sanción nada suma o resta a la gravedad de la conducta infractora. Como es de sobra conocido, la reducción por acuerdo o conformidad –como señaló en su día el Tribunal Constitucional– no constituye más que un «una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios» (4), un modo de «conseguir el objetivo de agilización de las actuaciones y disminución de la litigiosidad» (5).

Sin embargo, la LGT integra el acuerdo o conformidad del obligado tributario entre los criterios de graduación del art. 187. Por si hubiera alguna duda, el art. 181.1.d), párrafo 2.º, se encarga de señalar que «en el procedimiento de inspección se aplicará *este criterio de graduación* cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad». Es evidente, sin embargo –insistimos–, que la reducción por acuerdo o conformidad no puede ser considerada como un criterio de graduación. Y no

(3) Los Tribunales ordinarios han venido subrayando, en efecto, que la adecuación de la sanción a la infracción cometida (proporcionalidad en sentido estricto) constituye una exigencia que se deriva del principio de proporcionalidad. Así, en la STSJ de Andalucía de 17-5-1991 se puso de relieve que el principio de proporcionalidad «exige, en el aspecto del Derecho sancionador que es el que aquí interesa, *la adecuación o equivalencia entre la infracción cometida y la sanción a imponer, ecuación o equilibrio que se rompe cuando a infracciones como la cometida se le aplica el tope máximo de sanción que, aunque legalmente autorizado, es desproporcionada a todas luces*, bastando comparar las cifras de las cuotas a ingresar (respectivamente 290.712 ptas. y 362.106 pesetas) con las deudas tributarias resultantes (827.899 ptas. y 952.018 pesetas, respectivamente)» (FD 2). Más recientemente –en la STSJ de Madrid de 25-10-2007 (*JT* 2008\79)– se volvió a poner el acento en que el principio de proporcionalidad «exige determinar la sanción en congruencia con la entidad de la infracción y atendiendo a las circunstancias del hecho» (FD 5). Y, en fin, en la STSJ de Castilla-La Mancha de 26-11-2001 (*JT* 2002\552) se sienta la doctrina de que para adecuar la sanción al comportamiento infractor –y, en consecuencia, observar una de las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad– deben tenerse en cuenta tanto las circunstancias agravantes como las atenuantes: «[l]a Ley –se puntualiza en este pronunciamiento– parte de un previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas, permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala en atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables a cada supuesto de infracción tributaria. Pero claro está, ya se entiende que graduar supone tanto agravar como atenuar la sanción, y ello permite en consecuencia, no sólo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas» (FD 4).

(4) STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7 A).

(5) RTEAC de 27-4-2001 (*JT* 2001/892), FD 3.

puede ser considerada como tal, no sólo porque, como acabamos de señalar, no es un comportamiento que influya en la menor o mayor gravedad de la infracción, sino también porque si fuera considerado un criterio de graduación, en puridad, no podría ser aplicado con la nueva Ley en ningún caso. En efecto, como hemos expuesto antes, la LGT, a diferencia de la LGT 1963, al definir cada uno de los comportamientos infractores especifica qué criterios de graduación –y cuáles únicamente– les resultan aplicables. Pues bien, mediante la simple lectura de los arts. 191 y siguientes de la LGT se comprobará que en ninguno de ellos se señala expresamente la posibilidad de aplicar el acuerdo o conformidad como criterio de graduación. No lo dicen, efectivamente, ni el art. 191, apartados 3 y 4; ni el art. 192, apartados 3 y 4; ni el art. 193, apartados 3 y 4; ni el art. 199, apartado 6; ni el art. 201, apartado 5; ni, en fin, el art. 204, apartado 2. Naturalmente, aunque no lo digan, se puede aplicar la reducción por acuerdo o conformidad, porque así se señala expresamente en el art. 188.1 LGT, en virtud del cual, «la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los arts. 191 a 197 se reducirá en los siguientes porcentajes (...)»; lo único que queremos poner de manifiesto es que no se puede aplicar como criterio de graduación.

Una vez alcanzada la conclusión de que el acuerdo o conformidad del obligado tributario no es un criterio de graduación, debe afirmarse que la LGT establece *seis criterios de graduación*. Repárese en que no hemos dicho que el art. 187 LGT establezca *seis* criterios de graduación. Lo que hemos afirmado es que la vigente LGT establece seis criterios de graduación. Estamos poniendo de manifiesto, en definitiva, que aunque de los tres que quedan en el art. 187 LGT, una vez excluido el acuerdo o conformidad, son criterios de graduación todos los que están, no están todos los que son. Vamos a comenzar enumerando simplemente los criterios de graduación a que nos venimos refiriendo, cuatro agravantes (dos de ellas específicas, esto es, aplicables a una sola infracción) y dos atenuantes (ambas específicas).

Las agravantes son las siguientes:

- Comisión repetidas de infracciones tributarias [arts. 187.1.a) LGT y 5 RPS].
- Perjuicio económico para la Hacienda Pública [art. 187.1.b) LGT].
- Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación [arts. 187.1.c) y 201.5 LGT, y art. 6 RPS].
- Reiteración en las conductas [art. 203, apartados 4 y 5, LGT].

Y las atenuantes, las que siguen:

- Arrepentimiento espontáneo [art. 198.2 LGT].
- Cumplimiento de la obligación de información antes de la conclusión del procedimiento sancionador [art. 203.5, *in fine*, LGT].

Sin más preámbulos, pasamos a analizar seguidamente cada uno de los criterios de graduación en particular, para concluir con algunas reflexiones sobre el acuerdo o conformidad del interesado como factor que permite reducir la sanción.

3.2. Criterios de graduación expresamente previstos en el art. 187 LGT

3.2.1. *La comisión repetida de infracciones tributarias*

Comenzando por las agravantes, y siguiendo el orden establecido en el art. 187 LGT, el primero de los criterios de graduación que debemos examinar es el de la comisión repetida de infracciones tributarias o, lo que es igual, si se emplea la terminología del art.

131.3.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y la del art. 22.8ª del Código Penal, la reincidencia. Se trata de la única agravante de las establecidas en la derogada LGT 1963 que se mantiene.

Conviene comenzar subrayando que, conforme ha señalado el Tribunal Constitucional –en la STC 150/1991, de 4 de julio–, la agravante de reincidencia no vulnera la prohibición constitucional de *bis in idem*, en la medida en que con su apreciación, «ya se entienda que afecta al núcleo del delito [en nuestro caso, infracción] o sólo a la modificación de la pena [o sanción], no se vuelve a castigar el hecho anterior o los hechos anteriores», «sino única y exclusivamente el hecho posterior». Y es que, aunque «es indudable que la repetición de delitos propia de la reincidencia presupone, por necesidad lógica, una referencia al delito o delitos repetidos, ello no significa, desde luego, que los hechos anteriores vuelvan a castigarse, sino tan sólo que han sido tenidos en cuenta por el legislador penal para el segundo o posteriores delitos, según los casos, bien (según la perspectiva que se adopte) para valorar el contenido de su justo y consiguiente castigo, bien para fijar y determinar la extensión de la pena a imponer» (6).

Sentado lo anterior, debemos recordar que sólo es posible aplicar los criterios de graduación previstos en el art. 187.1 LGT para aquellas infracciones en las que se establezca expresamente esta posibilidad. Pues bien, la LGT (apartados 3 y 4, *in fine*, de los arts. 191, 192 y 193; y arts. 199.6 y 204.2), sólo contempla la posibilidad de aplicar la agravante de reincidencia en relación con cinco tipos infractores: los recogidos en los arts. 191 (dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria en los tributos autoliquidables), 192 (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 del tributo), 193 (obtener indebidamente devoluciones), 199, apartados 4 y 5 (presentar de forma incorrecta declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro o contestaciones a requerimientos individualizados de información) y 204 (incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta); si bien debe tenerse en cuenta que en las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 LGT 2003 el criterio de graduación que examinamos se aplicará únicamente cuando las infracciones se califiquen como graves o muy graves (apartados 3 y 4, *in fine*, de dichos preceptos).

De acuerdo con el art. 187.1.a) LGT, se entenderá producida esta circunstancia de agravación de la sanción cuando «el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción». Para que pueda aplicarse este criterio de graduación, pues, han de concurrir tres requisitos: en primer lugar, el sujeto infractor ha de haber sido sancionado previamente por una infracción de la misma naturaleza (requisito *material*); en segundo lugar, la sanción impuesta por dicha infracción debe ser firme en vía administrativa (requisito *procedimental*); y, en tercer lugar, la sanción por la infracción que se computa como antecedente debe haber sido impuesta dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción que se sanciona (requisito *temporal*).

Hemos señalado que para que la reincidencia resulte aplicable como criterio de graduación de la sanción es preciso que el sujeto infractor haya sido sancionado anteriormente por una infracción *de la misma naturaleza*. La misma exigencia establecen para el ámbito administrativo sancionador general el art. 131.3.c) de la Ley 30/1992 y para el ámbito penal el art. 22.8ª CP (que exige que el culpable haya sido condenado por un de-

(6) STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 9.

lito «comprendido en el mismo título» del Código Penal, «siempre que sea de la misma naturaleza»). A estos efectos, de acuerdo con el propio art. 187.1.a), párrafo 2º, LGT, se reputarán de la misma naturaleza «las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título» y, en todo caso, las previstas en los arts. 191, 192 y 193 LGT. La precisión de que estas tres últimas infracciones se consideran de la misma naturaleza resulta razonable, dado que, en todas ellas –y sólo en ellas– se castigan acciones u omisiones que *causan un perjuicio económico directo para la recaudación*. En este concreto punto la LGT se aleja de la normativa derogada, dado que, mientras que en relación con las infracciones simples el art. 15.1.a) RD 1930/1998 exigía que las infracciones fueran «de la misma naturaleza» (considerándose como deberes u obligaciones de la misma naturaleza los regulados en cada uno de los preceptos del reglamento –arts. 8 a 14– en los que se tipificaban las infracciones simples), a la hora de definir el criterio de graduación que examinamos respecto de las infracciones graves el art. 17.1 RD 1930/1998 se limitaba a reclamar que el sujeto infractor hubiera sido sancionado «por infracción tributaria grave», entre las cuales no sólo se encontraban las que causaban un daño directo a la recaudación [las de las letras a), b) y c) del art. 79 LGT 1963, ahora tipificadas en los arts. 191, 192 y 193 LGT, respectivamente] sino también las que, sin causar un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública, preparaban un futuro dejar de ingresar [letras d) y e) del art. 79 LGT 1963, ahora definidas en los arts. 195 y, para las entidades en régimen de imputación de rentas, 196 y 197 LGT].

El art. 187.1.a), párrafo segundo, LGT aclara también que se considerarán de la misma naturaleza «las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título». Dado que, según mantenemos, la agravante de reincidencia sólo resulta aplicable en las infracciones para las que la Ley lo prevea expresamente, creemos que esta observación sólo puede tener sentido en relación con las infracciones de los citados arts. 199 y 204 LGT. De acuerdo con el art. 187 LGT, pues, en principio, a la hora de imponer al sujeto infractor las sanciones por dichas infracciones sólo podrá aplicarse la agravante de reincidencia si éste ha sido sancionado previamente por uno de los comportamientos descritos en los citados preceptos. En este sentido, como el art. 204 LGT sólo describe un comportamiento infractor –el incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta–, sólo se podrá aplicar este criterio de graduación a las obligados tributarios que hubieren cometido esta infracción únicamente si han sido sancionados *por ese mismo comportamiento* con anterioridad.

No puede afirmarse, sin embargo, lo mismo en relación con la infracción prevista en el art. 199 LGT. Porque, como hemos dicho antes, a tenor de su apartado 6, la agravante de reincidencia sólo resulta aplicable en la imposición de las sanciones por los comportamientos infractores definidos en los apartados 4 y 5 de dicho precepto (a saber, por la presentación de forma incorrecta de *declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro* o por las *contestaciones incorrectas a requerimientos individualizados de información*), nunca por los descritos en los apartados 3, 7 y 2 del art. 199 LGT (que castigan la presentación incorrecta de declaraciones censales, de declaraciones o documentos relacionados con las formalidades aduaneras que no determinen el nacimiento de una deuda aduanera o, en fin, de cualesquiera otras autoliquidaciones o declaraciones cuando se no se produzca un perjuicio económico para la Hacienda Pública, respectivamente). Pero, conforme a la literalidad del art. 199.6 LGT, nada impide que en la aplicación de la agravante de reincidencia a las sanciones por las infracciones de los apartados 4 y 5 del art. 199 LGT, la Administración tributaria pueda tener en cuenta como antecedente la imposición al sujeto infractor de una sanción por la comisión de cualquiera de los otros comportamientos infractores descritos en el resto del precepto, también, por tanto, los enunciados en los apartados 3, 7 y 2. Lo que sin duda no permite el art. 187.1.a) LGT es tener en cuenta como antecedente infracciones come-

tidas por el obligado tributario que estén tipificadas en otros preceptos de la LGT, aun cuando sean muy semejantes a las establecidas en el art. 199 LGT, como es el caso, claramente de la mayoría de las descritas en el art. 198 LGT (infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se produzca un perjuicio económico).

Lo que hemos señalado hasta ahora acerca del requisito material necesita ser precisado a la luz de las reglas que determina la Disposición transitoria segunda, apartado 2, del Real Decreto 2063/2004, a los efectos de aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias cuando se trate de sanciones que hayan sido impuestas en aplicación del régimen sancionador previsto en la LGT 1963 y el RD 1930/1998. En virtud de dicha norma, se entenderá que las infracciones establecidas en el art. 79, letras a), b) y c), LGT 1963, son de la misma naturaleza que las previstas en los arts. 191, 192 y 193 LGT; y la infracción contenida en el art. 78.1.a) LGT 1963 se considerará de la misma naturaleza que la tipificada en el art. 199 LGT. La primera precisión no necesita explicación alguna: en la medida en que las conductas descritas en los arts. 191, 192 y 193 LGT, consideramos que el RD 2063/2004 no introduce innovaciones a la LGT y, por tanto, no merece reproche alguno desde la perspectiva del art. 25.1 CE. En cambio, es criticable que el RD 2063/2004 considere, a efectos de aplicar el criterio de graduación que examinamos, como de la misma naturaleza, la infracción prevista en el art. 78.1.a) LGT 1963 y la contemplada en el actual art. 199 LGT. Porque, como venimos señalando, el art. 187.1.a) LGT sólo permite considerar como antecedente las infracciones previstas en un mismo precepto, y mientras que en el art. 78.1.a) LGT 1963 se tipificaba como infracción tributaria tanto la «falta de presentación de declaraciones» como la «presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas», el art. 199 LGT castiga exclusivamente el segundo de dichos comportamientos, siendo un precepto diferente —el art. 198 LGT— el que sanciona la no presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones. Se produce, pues, a nuestro juicio, un exceso del reglamento que, por ende, en este particular debe ser declarado contrario a la Ley. Naturalmente, la Disposición transitoria segunda guarda silencio en relación con la infracción del art. 204 LGT porque este define una infracción tributaria que no existía en la LGT 1963.

Por último, interesa también precisar que, a diferencia de lo que establecía la normativa derogada (en particular, el art. 17.2 del RD 1930/1998), para la aplicación del criterio de graduación que examinamos basta con que las infracciones sancionadas con anterioridad sean de la misma naturaleza, sin que sea preciso que los comportamientos descritos en los arts. 191, 192 y 193 LGT hayan tenido lugar en relación con el mismo tributo o un tributo distinto pero gestionado por la misma Administración tributaria.

En segundo lugar, para que pueda estimarse que existe comisión repetida de infracciones, el art. 187.1.a) LGT exige además que la sanción por la infracción que se computa como antecedente haya sido impuesta «en virtud de resolución firme en vía administrativa» (requisito *procedimental*). Hay quienes, con fundamento en algunas decisiones del Tribunal Supremo, parecen defender que por resolución firme en vía administrativa debería entenderse aquella sobre la que ha recaído sentencia judicial firme, dado que, de otro modo, si con posterioridad a la apreciación de la reincidencia la sanción tomada como antecedente fuera anulada en vía jurisdiccional, la nueva sanción se habría agravado como consecuencia de otra anterior improcedente (ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ). Nos parece claro, sin embargo, que por sanción *firme en vía administrativa* debe entenderse necesariamente aquella contra la que ya no cabe *ningún recurso administrativo*, esto es, el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. Esta es, por lo demás, la interpretación que, al pronunciarse sobre la ejecutividad de las

sanciones tributarias, ha hecho el propio Tribunal Supremo (7), la única respetuosa con la literalidad del precepto y, en fin, la que comparten la mayoría de los Tribunales ordinarios y la práctica totalidad de la doctrina.

Finalmente, para que pueda aplicarse la agravante de reincidencia el art. 187.1.a) LGT exige que la sanción por la infracción que se computa como antecedente haya sido impuesta dentro de los cuatro años anteriores a la comisión del ilícito tributario que se sanciona (requisito *temporal*). El *dies ad quem* del plazo de cuatro años que establece la Ley se sitúa, como señala el precepto citado, en *el momento de la comisión de la infracción*, y no plantea otro problema —que no es menor— que el de determinar en cada caso cuándo debe entenderse que se ha consumado el ilícito tributario, circunstancia que, evidentemente, depende de la naturaleza de este último.

En relación a este punto merece la pena señalar que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, en las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo mediante la falta de presentación de las autoliquidaciones o la presentación de éstas de forma incorrecta (art. 191 LGT) el momento de la consumación varía en función del comportamiento del sujeto infractor: si este no presentó la autoliquidación, la consumación se produce al día siguiente al de la conclusión del plazo para la presentación de la misma; y si la presentó de forma incorrecta, el mismo día de la presentación (8).

Tampoco consideramos cuestionable la concreción del momento inicial o *dies a quo* del cómputo del plazo de los cuatro años. De la literalidad del precepto se desprende claramente que dicho momento no es otro que el día en que se sancionó la comisión de la infracción, con independencia de cuándo se cometió y de cuándo hubiera adquirido firmeza la resolución sancionatoria. Pese a la claridad de la norma algún autor ha mantenido que resulta más respetuoso con el principio de presunción de inocencia considerar como *dies a quo* el momento en el que la sanción alcance firmeza en vía administrativa. Es evidente, sin embargo, que el principio de presunción de inocencia no resulta afectado si la sanción ha sido impuesta por la Administración tributaria con fundamento en pruebas de cargo obtenidas con todas las garantías (9), haya o no adquirido firmeza.

Conforme al art. 187.1.a), cuando concurra la circunstancia de comisión repetida de infracciones tributarias, con carácter general, la sanción mínima se incrementará en diferentes porcentajes según la gravedad de la infracción por la que el mismo sujeto hubiera sido sancionado en los cuatro años anteriores: si fue sancionado por una infracción leve se aumentará la sanción en 5 puntos porcentuales; si fue sancionado por una grave, el aumento será de 15 puntos porcentuales; y si lo fue por una muy grave el incremento será de 25 puntos porcentuales. Tales incrementos, sin embargo, están previstos únicamente para las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 LGT —y siempre que sean calificadas como graves o muy graves—, porque la propia norma advierte que los porcentajes del 5, 15 y 25 sólo resultarán de aplicación «salvo que se establezca expresamente otra cosa», y la propia LGT establece otra cosa en el caso de las infracciones de los apartados 4 y 5 del art. 199 y del art. 204. En estos dos supuestos, se dispone expresamente que en

(7) En particular, en las SSTS de 5-10-2004 (*RJ* 2005\10), FD 4; y de 7-3-2005 (*RJ* 2005\3861), FD 5.

(8) Esta es la doctrina que se sienta, concretamente, en las SSTS de 5-5-1993 (*RJ* 1993\3600), FD 2; de 19-12-1995 (*RJ* 1995\9869), FD 2; de 12-11-1997 (*RJ* 1997\9299), FD 2; de 25-2-1998 (*RJ* 1998\1409), FD 2; y de 4-10-2002 (*RJ* 2003\907), FD 4.

(9) Entre otros muchos pronunciamientos se pone de relieve que la presunción de inocencia constituye un derecho *a no ser condenados o sancionados sin pruebas de cargo válidas* en las SSTC 109/1986, de 24 de septiembre, FJ 1; 44/1987, de 9 de abril, FJ 1; 111/1999, de 14 de junio, FJ 2; 137/2002, de 3 de junio, FJ 5; 147/2002, de 15 de julio, FJ 5; y 43/2003, de 3 de marzo, FJ 4.

el caso de comisión repetida de infracciones tributarias la sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento.

A nuestro juicio, no se compadece con el principio de proporcionalidad que para determinar el porcentaje de incremento de la sanción por las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 LGT se tenga en cuenta exclusivamente la calificación de la infracción que se toma como antecedente, con independencia de la cuantía del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública.

Imagínese, por ejemplo, que una empresa hubiera cometido una infracción tributaria grave del art. 191 LGT al haber dejado de ingresar 1.000.000 de euros. Y que en los cuatro años anteriores hubiera sido sancionada por haber dejado de ingresar 100 euros por la comisión de una infracción tributaria que, sin embargo, fue calificada como muy grave al haberse utilizado medios fraudulentos (piénsese, *v.gr.*, en una factura parcialmente falsa). Aumentar en 250.000 euros (un 25 por 100) la sanción mínima establecida en la LGT (un 100 por 100) por haber causado con anterioridad un perjuicio económico a la Hacienda Pública de 100 euros parece claramente desproporcionado. Una vez más, echamos en falta en la cuantificación de las sanciones de los arts. 191, 192 y 193 LGT la consideración del daño causado a la recaudación.

Hasta aquí la regulación del criterio de graduación de la reincidencia que se desprende de la LGT. Pero para la correcta aplicación de dicho criterio hay que tener presentes además tres reglas que establece el RD 2063/2004, aplicables todas ellas exclusivamente cuando se sancionan los comportamientos descritos en los arts. 191, 192 y 193 LGT.

- La primera de las reglas se recoge en el art. 5.1 RPS, en virtud del cual, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, «de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave» (art. 5.1 PRS). En este punto, el RD 2063/2004 se aparta claramente del art. 17.2 RD 1930/1998, que disponía que en caso de reincidencia «el porcentaje de la sanción se incrementará en 10 puntos por cada sanción firme por infracción tributaria grave relativa al mismo tributo y en 5 puntos por cada sanción firme por infracción tributaria grave relativa a otros tributos cuya gestión corresponda a la Administración tributaria que imponga la sanción». Con la normativa actual, si, por ejemplo, un obligado tributario hubiera cometido en 2007 en el IRPF una infracción del art. 191 LGT (dejar de ingresar en los tributos autoliquidables), y la Administración detectara que había sido sancionado en los cuatro años anteriores por tres infracciones leves por dejar de ingresar en el IVA (art. 191 LGT), una infracción grave por solicitar indebidamente devoluciones (art. 194.1 LGT) y una infracción muy grave por obtener indebidamente devoluciones (art. 193 LGT), de todas las infracciones de la misma naturaleza (habría que excluir la del art. 194), sólo podría tenerse en cuenta como antecedente la infracción muy grave por obtener indebidamente devoluciones. Como es sabido, bajo la vigencia de la LGT 1963, la aplicación simultánea de varios criterios de graduación que permitía el art. 82.2 LGT 1963 podía determinar que la sanción resultante fuera muy superior a la máxima establecida en la Ley. Así por ejemplo, si en la imposición de una sanción por la comisión de una infracción grave del art. 79 a) LGT 1963 se apreciaba la existencia de reincidencia, de resistencia a la acción investigadora de la Administración y utilización de medios fraudulentos, y se incrementaba la sanción en los porcentajes máximos autorizados por el art. 82.1, letras a), b) y c), LGT 1963 (50, 50 y 75 puntos, respectivamente), la sanción resultante superaba la máxima de 150 puntos establecida en la norma para el citado tipo infractor (art. 87.1 LGT 1963), supuestos estos para los que el art. 16.3 RD 1930/1998 señalaba que el «importe de la multa resultante no podr[í]a exceder del 150 por 100 de la cuantía a que se refiere el apartado 1 del artículo 80 de la Ley General Tributaria o, en su caso, de los límites previstos en el artículo 88 de dicha Ley».

Pues bien, con la medida prevista en el art. 5.1 RPS se asegura en primer lugar que, sea cual fuere el grado de reincidencia del sujeto infractor, esto es, *del número de infracciones que hubiera cometido con anterioridad y de la gravedad de las mismas*, la sanción a imponer por la nueva infracción sólo pueda ser incrementada como máximo por este criterio de graduación en 25 puntos porcentuales. Incremento de 25 puntos que, como después veremos, también es el que se establece como máximo en la LGT cuando resulte aplicable el criterio de graduación del perjuicio económico a la Hacienda Pública [art. 187.1.b), *in fine*]. Pues bien, teniendo en cuenta que los incrementos del 5, 15 y 25 por ciento fijados en el art. 187.1.a) LGT sólo están previstos para las infracciones de los arts. 191, 192, 193 LGT; que únicamente se aplican a dichas infracciones cuando sean calificadas como graves o muy graves, en cuyo caso se castigan con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y del 100 al 150 por ciento, respectivamente; y, en fin, que los dos únicos criterios de graduación aplicables a los ilícitos tributarios mencionados son, precisamente, la comisión repetida de infracciones y el perjuicio económico para la Hacienda Pública (apartados 3 y 4, último párrafo, de los arts. 191, 192 y 193 LGT), parece evidente que lo que en última instancia se pretende con la previsión del art. 5.1 RPS es *evitar que, como sucedía bajo la vigencia de la LGT 1963, la aplicación de todos los criterios de graduación posibles pueda determinar una sanción de cuantía superior a la máxima establecida en la Ley*. En este sentido, la Exposición de Motivos de la LGT señala que «al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, *de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer*» (la cursiva es nuestra).

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, se podría haber conseguido el mismo objetivo permitiendo tener en cuenta como antecedente todas las infracciones sancionadas en los cuatro años anteriores –y no sólo la más grave– y manteniendo como incremento máximo de la sanción aplicable por la agravante de reincidencia los 25 puntos porcentuales que se establecen en el art. 187.1.a) LGT. En efecto, si con la reincidencia se pretende sancionar más gravemente a quien repite el mismo comportamiento infractor, no parece razonable que quien, por ejemplo, en los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción cuya sanción se pretende calcular, ha sido castigado en cinco ocasiones por una infracción tributaria leve de la misma naturaleza, sólo se le pueda aumentar la sanción mínima en 5 puntos en lugar del tope máximo previsto en la Ley.

- La segunda de las reglas está prevista en el apartado 1 de la Disposición transitoria segunda del RD 2063/2004 para aquellos casos en los que se toman como antecedentes para aplicar el criterio de graduación sanciones firmes en vía administrativa que hayan sido impuestas en aplicación del régimen sancionador previsto en la LGT 1963. Como venimos señalando, el art. 187.1.a) LGT atendiendo a la nueva tipología de infracciones que introduce el art. 184 LGT, prevé un incremento de la sanción del 5, 15 ó 25 por ciento en función de que el sujeto infractor hubiera sido sancionado previamente por una infracción, leve, grave o muy grave. Pero, hasta la entrada en vigor de la LGT, las infracciones que los obligados tributarios podían cometer sólo eran susceptibles de calificarse como simples (art. 78 LGT 1963) o graves (art. 79 LGT 1963). Pues bien, para resolver este problema, la citada Disposición transitoria segunda contiene dos previsiones a efectos de lo previsto en el art. 187.1.a) LGT: la primera es que se tomará como antecedente las sanciones firmes en vía administrativa impuestas al sujeto infractor conforme a la LGT 1963 por infracciones de la misma naturaleza que, como señalamos al examinar el requisito *material*, son las contenidas en las letras a), b) y c) del art. 79 de dicha Ley; y la segunda es que pese a que, conforme al citado art. 79 LGT 1963, di-

chas infracciones tenían la calificación de graves, a la hora de determinar el incremento porcentual que ha de practicarse por aplicación de la agravante de reincidencia la infracción tendrá en todo caso la consideración de leve, lo que supone que su apreciación determinará sólo y siempre un incremento de 5 puntos porcentuales.

- La tercera y última regla se contiene en el art. 5.2 RPS y ofrece la solución para aquellos casos en los que el único antecedente existente es una sanción impuesta al mismo sujeto infractor por la comisión de una infracción relacionada con la misma obligación tributaria cuyo incumplimiento ahora se sanciona. Pensemos, por ejemplo, que en relación con el IRPF correspondiente al ejercicio 2005 los órganos de gestión realizaran una verificación de datos o comprobación limitada que desembocara en la apertura al sujeto pasivo de un procedimiento sancionador que concluyera con la imposición de una sanción por la comisión de la infracción del art. 191 LGT al haberse omitido en la declaración un determinado ingreso; y que, posteriormente, en el curso de un procedimiento de inspección, se descubriera que dicho obligado tributario dejó de declarar en la misma autoliquidación otros ingresos no detectados anteriormente. Pues bien, en este caso la sanción impuesta en primer lugar por los órganos de gestión no podría ser tenida en cuenta en el segundo procedimiento sancionador a los efectos del art. 187.1.a) LGT, dado que el art. 5.2 RPS establece expresamente que «no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.3» RPS.

Este último precepto señala que cuando se incoe más de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección (o se formule más de una propuesta de liquidación), en relación, bien con un tributo y período impositivo o de liquidación, bien con un tributo sin período impositivo ni de liquidación o hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, según dispone el propio art. 3.3 RPS, «en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria» (10). En definitiva, en el ejemplo que hemos propuesto, la Inspección de los Tributos a la hora de determinar la infracción cometida e imponer la sanción debería tomar también en consideración la omisión del ingreso que ya fue sancionada por los órganos de gestión, aunque, naturalmente, al cuantificarla no sólo no podrá tener en cuenta como antecedente (esto es, para aplicar la agravante de reincidencia) la previamente impuesta por los órganos de gestión, sino que, además, deberá descontarla de la sanción final para evitar la vulneración del principio *non bis in idem* en su vertiente sustantiva. Tampoco creemos que en los supuestos descritos se ponga en riesgo dicho principio en su vertiente procesal, pese a que se incoan dos procedimientos sancionadores en relación con el incumplimiento de una misma obligación tributaria. Y ello, al

(10) Artículo 3.3. RPS en la redacción dada a este precepto por la Disposición final primera del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

menos, por dos razones: en primer lugar, porque, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, el presupuesto para la aplicación del *non bis in idem* procesal «es que se inicie un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos enjuiciados en otro» (SSTC 229/2003, de 18 diciembre, FJ 3), identidad de hechos que no concurre en los supuestos previstos en el art. 3.3 RPS; y, en segundo lugar, porque hasta ahora el máximo intérprete de la Constitución ha reconocido la posibilidad de que se vulnere la vertiente procesal del principio *non bis in idem* cuando la misma persona ha sido objeto por los mismos hechos y con un mismo fundamento de un «doble proceso penal» [STC 2/2003, de 16 de enero, FFJJ 3 b) y 8] y, sólo en hipótesis (11), de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 8), pero nunca en los supuestos de duplicidad de procedimientos sancionadores de carácter administrativo.

3.2.2. *El perjuicio económico para la Hacienda Pública*

El segundo de los criterios de graduación de las sanciones enumerados en el art. 187.1 LGT es el perjuicio económico para la Hacienda Pública [letra b)], criterio que podemos considerar el equivalente a la «naturaleza de los perjuicios causados» a que alude el art. 131.3.c) de la Ley 30/1992. Aunque fue suprimido por la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, esta agravante ya se recogía en la letra g) del art. 82 LGT 1963, en su redacción dada por Ley 10/1985, de 26 de abril, razón por la cual no puede considerarse del todo novedosa. También el Código Penal establece una agravante específica para el delito contra la Hacienda Pública tipificado en el art. 305.1.b) CP para los supuestos de «especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado».

Como hemos apuntado al principio, la actual LGT, a diferencia de la anterior, especifica en qué infracciones tributarias se aplica cada criterio de graduación. Pues bien, la lectura de los diferentes tipos infractores contenidos en la LGT 2003 pone de manifiesto que esta agravante sólo resulta aplicable, como no podía ser de otra forma, a las sanciones establecidas para las infracciones que consisten en acciones u omisiones que ocasionan un daño *directo* para la recaudación, es decir, las de los arts. 191 (dejar de ingresar en plazo en los tributos autoliquidables), 192 (incumplir la obligación de presentar correctamente las declaraciones necesarias para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación en los tributos no autoliquidables) y 193 (obtener indebidamente devoluciones).

(11) En «la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador –se puso de relieve en la STC 2/2003– difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional» Y ello, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, porque «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquéllos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal». Y, en segundo término, porque «la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador» (FJ 8).

De acuerdo con el art. 187.1.b) LGT, el perjuicio económico para la Hacienda Pública se determina por el porcentaje resultante de la relación existente entre (1) la base de la sanción y (2) la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. En definitiva, cuando se trata de la infracción de los arts. 191 ó 192 LGT, en las que el perjuicio se traduce en un dejar de ingresar, éste se calcula mediante la siguiente fórmula:

$$PE = \frac{\text{Base de la sanción}}{\text{Cantidad total que debía haberse ingresado}} \cdot 100$$

Cuando, en cambio, se haya cometido la infracción del art. 193 LGT, el perjuicio económico causado se determina de la siguiente forma:

$$PE = \frac{\text{Base de la sanción}}{\text{Importe de la devolución inicialmente obtenida}} \cdot 100$$

De este modo, por ejemplo, si aunque de la correcta autoliquidación del IRPF de un obligado tributario resultaba una cuota diferencial de -1000 euros, pero como consecuencia de falsedades, omisiones o inexactitudes en la declaración hubiera obtenido una devolución de 2000 euros, el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública habría sido del 50 por 100 $[(1.000/2.000) \cdot 100]$.

Como hemos señalado, la LGT 1963, en su redacción por Ley 10/1985, también contemplaba el perjuicio económico como criterio de graduación de la sanción en su art. 82 g), criterio que era objeto de desarrollo en el art. 13.1.a) del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, que, en lo que aquí interesa, establecía las siguientes dos reglas para determinar la cuantía del daño ocasionado a la recaudación: cuando el perjuicio económico derivaba de falta de ingreso de la deuda tributaria éste se calculaba «en relación con la cuota líquida del correspondiente período impositivo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades» (último párrafo); y cuando derivaba de la obtención indebida de devoluciones se determinaba «por la relación entre el importe de la devolución indebidamente obtenida y el de la devolución procedente» (párrafo tercero). También el art. 87 LGT 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, tenía en cuenta el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública, pero únicamente al objeto de determinar si procedía la imposición de sanciones no pecuniarias; en particular, el art. 24.2 RD 1930/1998 señalaba que en el «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades se tomará en cuenta, a estos efectos, la cuota del correspondiente período impositivo, antes de su minoración por las cantidades ingresadas a cuenta».

Pues bien, comparando las fórmulas de cálculo del perjuicio económico previstas en las citadas normas derogadas con la que establece el actual art. 187.1.b) LGT, se llega a la conclusión de que el nuevo régimen resulta más desfavorable para los sujetos infractores en la medida en que en la actualidad el perjuicio no se mide en la cuota líquida sino en la *cuota diferencial*, esto es, en la cuota resultante de minorar la cuota líquida en el importe de las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta, y siendo esta última de cuantía inferior a la primera, la cuantía del perjuicio económico será superior a la que resultaba aplicando el régimen derogado. Que el régimen actual resulte más desfavorable, sin embargo, carece de relevancia alguna desde la perspectiva de la aplicación de la Disposición transitoria cuarta, dado que –insistimos– la LGT 1963 en su última re-

dación no contemplaba este criterio de graduación para las infracciones de las letras a), b) y c) del art. 79 LGT 1963.

El resultado de las fórmulas anteriores determinará el porcentaje en el que habrá de incrementarse la sanción mínima legalmente establecida (que será del 50 por ciento ó del 100 por cien de la base de la sanción, según estemos ante una infracción grave o muy grave): 10 puntos, 15 puntos, 20 puntos ó 25 puntos porcentuales, en función de que el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por ciento, superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento o, en fin, superior al 75 por ciento, respectivamente.

3.2.3. *El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación*

El tercero y último criterio de graduación que enumera el art. 187 LGT 2003 [concretamente, en el núm. 1, letra c)] es el del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se trata de una de las agravantes novedosas que, pese a que se encuentra recogida en el precepto que enumera y define con carácter general los criterios de graduación de las sanciones tiene carácter específico, en la medida en que sólo resulta aplicable para calcular la sanción por la comisión de la infracción del art. 201 LGT, esto es, la consistente en el «incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación». De hecho, es el único criterio de graduación (recordemos que el acuerdo o conformidad del interesado no lo es) cuyos efectos sobre la cuantía de la sanción no se especifican en el propio art. 187 LGT, sino en el precepto que define el tipo infractor al que resulta de aplicación, en particular en el apartado 5 del art. 201 LGT, que señala: «Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores».

Queda claro, a tenor del precepto transcrito, que el criterio de graduación que examinamos resulta de aplicación a las sanciones impuestas por cualesquiera de los comportamientos ilícitos descritos en el art. 201 LGT, a saber, por el incumplimiento de las obligaciones de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos (apartados 1 y 2), por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartado 3), y, finalmente, por el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales (apartado 4).

Conforme al art. 187.1.c) LGT, se entenderá producida esta circunstancia en dos supuestos. En primer lugar, cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación. En suma, para determinar si existe incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación la aplicación de la siguiente fórmula debe arrojar un resultado superior al 20 por ciento:

$$\frac{\text{Importe de las operaciones en las que se incumple el deber de facturar}}{\text{Importe total de las operaciones con obligación de facturar}} \cdot 100$$

En relación con este primer supuesto el art. 6 RPS precisa que cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración la apreciación de este criterio «se realizará tomando en consideración cada uno de los períodos de menor duración». De este modo, por ejemplo, si se procediera a comprobar la situación tributaria de una sociedad

durante un ejercicio concreto en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la determinación de la existencia del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación no puede ser unívoca (esto es, *v.gr.*, constatado dicho incumplimiento sustancial en el IS, no tiene por qué apreciarse en el período de liquidación del IVA comprobado; o, verificado en un mes o trimestre del IVA, no tiene por qué apreciarse en el resto de los meses o trimestres comprobados, o en el IS), sino que *el cálculo debe hacerse autónomamente para cada tributo y período impositivo o de liquidación* (de manera que puede no apreciarse en el período impositivo del IS y sí en uno de los meses o trimestres del IVA comprobados, y advertirse en el IS y no en uno de los trimestres o meses del IVA comprobados).

En segundo lugar, según el art. 187.1.c) LGT, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación cuando como consecuencia de dicho incumplimiento la Administración tributaria «no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación». Y a este respecto conviene tener presente que, ex art. 201.2 b) LGT, la falta de expedición o conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, salvo «[c]uando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción», en cuyo caso «la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento» [art. 201.2.b), párrafo 2.º]. Pues bien, dado que, conforme al art. 187.1.c) LGT, en estos casos en los que no es posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción existe incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, en principio, la sanción de 300 euros prevista en el art. 201 LGT debería incrementarse *automáticamente* en un 100 por 100.

Sin embargo, el art. 17.2 RPS, seguramente para evitar el *bis in idem* material que se produciría en los supuestos descritos, señala que cuando en la infracción consistente en la falta de expedición o falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, porque no es posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, deba imponerse la multa de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento, «dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación». Ello, sin embargo —especifica el precepto—, «sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción».

Es decir, que si, por ejemplo, se aprecia la concurrencia de este criterio porque el obligado tributario no ha expedido factura en ninguna de las operaciones en que estaba obligado —un total de 100—, pero sólo se conoce el importe de 90 de dichas operaciones, habrá que aplicar, de un lado, una sanción de 3000 euros por las 10 facturas cuyos importes se desconocen (300 euros por 10 facturas) y aplicar una multa del 2 por ciento del importe del conjunto de las operaciones reflejadas en las 90 facturas restantes (de la base imponible del IVA), aumentando la sanción resultante en un 100 por 100.

3.3. Los criterios de graduación no contemplados en el art. 187 Ley General Tributaria

3.3.1. Observaciones previas

Hasta ahora hemos examinado los tres criterios de graduación —agravantes todos ellos— expresamente recogidos en el precepto que lleva por rúbrica «Criterios de gradua-

ción de las sanciones tributarias». Pero, como hemos señalado, no sólo no son criterios de graduación todos los que están en el art. 187 LGT (hemos dicho que no lo es el acuerdo o conformidad del obligado tributario), sino que tampoco están todos los que son, ni todos los que lo son constituyen agravantes. Concretamente, hay tres criterios de graduación más que no se citan en el art. 187 LGT, en particular: una agravante (la reiteración en las conductas) y dos atenuantes (el arrepentimiento espontáneo y el cumplimiento de la obligación de información antes de la conclusión del procedimiento sancionador).

Lo cierto es que estas omisiones del art. 187 LGT se compadecen mal con el afán de sistematización y la finalidad «didáctica» que, según la Exposición de Motivos (I), persigue la LGT. Ciertamente, en los tres casos que examinaremos se trata de criterios de graduación que tienen un carácter específico, esto es, que sólo resultan aplicables en la imposición de sanciones por infracciones concretas, en particular, las tipificadas en los arts. 203 (reiteración y cumplimiento de la obligación de información antes de la conclusión del procedimiento sancionador) y 198 (arrepentimiento espontáneo). Pero esta circunstancia no explica la omisión de estos criterios de graduación en el art. 187 LGT porque la agravante de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación sólo resulta aplicable en la imposición de la sanción por la infracción del art. 201 LGT y, sin embargo, es uno de los criterios recogidos expresamente en el art. 187 LGT.

3.3.2. *Agravantes específicas: la reiteración en las conductas*

Uno de los criterios de graduación no expresamente previstos en el art. 187 LGT es el de la «reiteración» de los comportamientos; omisión que resulta especialmente reprochable porque, conforme a la Exposición de la LGT, la nueva LGT pretende aproximarse a la Ley 30/1992 (epígrafe I), y esta Ley recoge expresamente la reiteración entre los criterios para la graduación de la sanción en su art. 131.3.a).

La comisión repetida de infracciones o reincidencia a que alude el art. 187.1.a) LGT debe distinguirse del criterio de graduación que ahora examinamos. Y es que mientras que la reincidencia atiende a la existencia de otros comportamientos ilícitos de la misma naturaleza ya sancionados, la reiteración castiga *la persistencia o contumacia en la misma conducta ilícita o incumplimiento*.

Como es sabido, el Tribunal Supremo en su STS de 22-1-1993 (RJ 1993/1114), declaró nulo el segundo inciso del art. 32.1 del RD 939/1986, de 25 de abril (RGIT), en su redacción originaria, en la medida en que permitía incoar un nuevo expediente sancionador por la segunda incomparecencia del obligado tributario en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las correspondientes actuaciones inspectoras: «la cuestión –señalaba la sentencia– queda centrada en la posibilidad de dos expedientes sancionadores de infracción simple, uno por cada llamamiento desatendido. En ambos, existe identidad de sujeto (el obligado tributario), de hecho (falta de personación) y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección) no obstante lo cual se arbitra la posibilidad de un doble castigo, lo que vulnera el principio *non bis in idem* de sólido arraigo en nuestro Derecho sancionador (...). Debe, por tanto, anularse por ser contrario a Derecho tal supuesto del art. 32.1, en la medida que establece la posibilidad de un segundo expediente sancionador». Pero seguidamente el Alto Tribunal dejaba claro que no obstaba a lo señalado que «en el expediente sancionador incoado por la primera incomparecencia pu[iera] también sancionarse la desatención al segundo llamamiento *merced a la agravación de la sanción única, en razón a la contumacia del requerido*» (FD 17; la cursiva es nuestra). Posteriormente, la STSJ de Cataluña de 16-11-1994 (JT 1994/1447), recogiendo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, aclaraba que sancionar autónomamente la tercera incomparecencia ante los órganos de la Inspección no vulneraba el citado principio constitucional en la medida en que la norma calificaba este supuesto como «resistencia a la actuación inspectora». La parte demandante –señala el Tribunal– «invoca el principio *non bis in idem* y la sentencia del Tribunal

Supremo que anuló el inciso del art. 32.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos: “iniciará nuevo procedimiento sancionador”; pero aquel principio y este inciso anulado se refieren únicamente al segundo requerimiento, en el sentido de que éste no puede dar lugar a un “nuevo procedimiento sancionador”. (...) Por consiguiente, el principio *non bis in idem* y la anulación del inciso transcrito del art. 32.1 citado, no pueden afectar a la sanción de 1.000.000 de pesetas que se impone al aquí actor por una falta de obstrucción y resistencia, no por la incomparecencia al tercer requerimiento. Si la infracción consistiera en dicha incomparecencia, un mismo hecho –la incomparecencia– ya sancionado dos veces (multas de 25.000 ptas. y de 50.000 ptas.), se sancionaría una tercera vez. Sin embargo no es éste el caso: la infracción que se sanciona no es la incomparecencia, sino la obstrucción y resistencia» (FD 4).

Pues bien, aunque sin denominarlo de este modo, la reiteración es un criterio de graduación cuya aplicación está prevista en la LGT para las sanciones correspondientes a la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria prevista en el art. 203 LGT, y determina un incremento de la sanción en las cuantías establecidas en los apartados 4 y 5 de dicho precepto cuando se incumplen en más de una ocasión los siguientes requerimientos de la Administración tributaria:

- Los dirigidos a que el obligado tributario aporte o facilite el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control [art. 203.1.a)].
- Los que tengan por objeto la obtención de información con trascendencia tributaria que el obligado debió facilitar por suministro o a requerimiento individualizado de la Administración tributaria [art. 203.1.b)].
- Los que obedezcan a la incomparecencia previa del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado [art. 203.1.c)].
- Y, en fin, los que tengan su origen en la negativa o impedimento indebido a la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias [art. 203.1.d)].

Y, desde nuestro punto de vista, la prueba de que, pese a que no se enuncia como tal en el art. 187.1 LGT, se establece un criterio de graduación de la sanción, es que, conforme al art. 18.2 RPS, las multas contenidas en los apartados 4 y 5 del art. 203 LGT no pueden ser objeto de acumulación (supuesto en el cual estaríamos ante una multa coercitiva), sino que debe imponerse una única sanción determinada en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento: las multas previstas en el art. 203.4.a), b) y c) de la LGT –señala, a estos efectos, el párrafo 1º del art. 18.2 RPS– «no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento». Y, según dispone el párrafo 2º del art. 18.2 RPS, esta previsión «también será de aplicación a las multas previstas en el artículo 203.5.a), b) y c)» de la LGT.

3.3.3. *Atenuantes específicas*

3.3.3.1. El arrepentimiento espontáneo

Otro de los criterios de graduación cuya aplicación exige la nueva LGT, y que, sin embargo, no recoge expresamente el art. 187 LGT, es el cumplimiento espontáneo de la obligación o, si se prefiere, el arrepentimiento espontáneo.

Como es sabido, el art. 61.3 LGT 1963 establecía que en los supuestos de presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones o declaraciones, con o sin ingreso, sin requerimiento previo de la Administración tributaria, se excluía la imposición de sanciones por las eventuales conductas infractoras que hubieran podido cometerse y se exigían unos recargos del 5, 10, 15 o 20 por 100 (este último, con interés de demora) compatibles con los recargos de apremio (ahora llamados del período ejecutivo), régimen que, con ciertas modificaciones, se reproduce ahora en el art. 27 LGT.

El problema es que, con fundamento en la literalidad de ese art. 61.3 LGT 1963, la Administración tributaria había venido aplicando el precepto únicamente en los supuestos en los que se presentaba fuera de plazo sin requerimiento previo declaraciones o autoliquidaciones *que daban lugar a ingreso*, pero no en aquellos otros casos en los que la declaración presentada extemporáneamente no implicaba ingreso alguno [*v. gr.*, una declaración negativa del IVA o una declaración de cambio de domicilio o, en fin, la declaración que, conforme al art. 110.7 LHL, los Notarios están obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primer quincena de cada trimestre, proporcionando información sobre los documentos por ellos autorizados durante el trimestre anterior relacionados con el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU)].

En estos casos, en efecto, no sólo no se exigían los recargos previstos en el art. 61.3 LGT 1963, y, por consiguiente, no se excluían las sanciones, sino que a menudo se aplicaba automáticamente el criterio de graduación consistente en «la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración» [art. 82.1.e) LGT 1963; 15.1.c) RD 1930/1998]. De este modo, si un Notario remitía al ayuntamiento respectivo fuera de plazo sin requerimiento previo (esto es, fuera de la primera quincena del trimestre) la relación de los documentos por él autorizados en el trimestre anterior en los que se contenían hechos, actos o negocios jurídicos que ponían de manifiesto el hecho imponible del IIVTNU, no sólo era sancionado por la comisión de la infracción simple del art. 83.2 LGT 1963 [arts. 78.1.b) LGT 1963 y 9 RD 1930/1998], sino que además la Ley permitía que la sanción mínima prevista se incrementara en función del retraso en el cumplimiento espontáneo.

Para resolver esta situación, algunos Tribunales consideraron, a nuestro juicio acertadamente, que la aplicación en estos casos del criterio de graduación consistente en «la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración» vulneraba el principio *non bis in idem* en la medida en que se sancionaba dos veces el mismo comportamiento: el retraso. Concretamente, entre otras, la STSJ de Extremadura de 8-11-2001, señaló con claridad: «debe tenerse en cuenta que una misma conducta no puede considerarse a un tiempo infracción simple y criterio de graduación de la sanción a tenor de lo dispuesto en el art. 78 de la Ley General Tributaria en su redacción actual (...). Y decimos esto, porque si las cuatro infracciones se han cometido por no presentar las declaraciones recapitulativas no puede esa misma falta de presentación considerarse como criterio de graduación» (12).

La vulneración del principio *non bis in idem* era especialmente patente en algunos comportamientos infractores que se daban en el ámbito local. Conforme al art. 77.2, párrafo 2.º, LHL, constituía infracción simple (sancionable con multa de 1.000 a 150.000 ptas.) la falta de presentación de las declaraciones de alta, baja o variación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), o «no efectuarlas dentro de los plazos» legalmente

(12) STSJ de Extremadura de 8-11-2001 (*JT* 2001/1954), FD 3; y, en la misma línea, véase la STSJ de Cataluña de 19-3-2004 (*JT* 2004/888), FD 3.

establecidos. De manera que, presentar fuera de plazo una declaración de alta en el IBI constituía, en primer lugar, infracción simple, pero, conforme a los arts. 82.1.e) LGT 1963 y 15.1.c) RD 1930/1998, esta circunstancia –el retraso– operaba a la vez como un criterio de graduación (agravante) de la sanción por la infracción simple.

Otros Tribunales ordinarios fueron aún más allá y, en virtud del principio de equidad, aplicaron la excusa absolutoria del art. 61.3 LGT 1963 a los supuestos de presentación espontánea fuera de plazo de declaraciones que no daban lugar a un ingreso, provocando, de este modo, la impunidad de la conducta.

Así lo hicieron, que sepamos, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia –en sus Sentencias de 31-5-1996 (*JT* 1996/720), FD 3; de 21-4-1996 (*JT* 196/710), FD 3; y de 15-6-1998 (*JT* 1998/1011), FD 3; el Tribunal Superior de Justicia de Aragón –en su Sentencia de 15-3-1993, FD 5– y el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, que en su Sentencia de 8-3-2002 (*JT* 2003/156), FD 2, señaló lo que sigue:

«La resolución recurrida –a cuyo razonamiento se remite sin más la contestación a la demanda, huérfana por tanto de carga argumental– patrocina una interpretación del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria [art. 61.3 LGT 1963] de la que resulta de peor condición quien nada debe a la Hacienda Pública que quien sí tiene deudas pendientes.– La sanción al contribuyente que no ha cumplido a su debido tiempo, pero que está dispuesto a hacerlo en un momento posterior, desincentiva el cumplimiento voluntario.– Por esa razón, la Ley General Tributaria –artículo 61.2– establece que no sea sancionado el contribuyente que declare o ingrese voluntaria aunque tardíamente.– La estimulación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, incluso fuera de plazo, se asienta en que no es posible controlar, perseguir y sancionar sino una mínima parte de los ilícitos tributarios.– Pues bien, esa estimulación de la regularización de la situación tributaria ha de entenderse que comprende no sólo los casos de declaración-liquidación o autoliquidación positiva sino también aquellos supuestos en que, como aquí sucedía, se trataba de declaración negativa, y ello precisamente porque la interpretación de la norma jurídica en cuestión –artículo 61.2 de la Ley General Tributaria– a la luz del principio de equidad ha de comportar que la excusa absolutoria que contempla no pueda conducir a hacer de peor condición a quien nada debe a la Hacienda Pública que aquel que sí tiene deudas pendientes».

Pues bien, la situación descrita viene a ser modificada por la LGT que, en el art. 198.2 establece una atenuante por arrepentimiento espontáneo al reducir la sanción a la mitad siempre que las declaraciones o autoliquidaciones que no producen ni pueden producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública se presenten fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. De este modo, la respuesta del ordenamiento en estos casos cambia sustancialmente, dado que en los supuestos de presentación fuera de plazo sin requerimiento previo la norma no sólo no permite agravar la sanción mínima aplicable, sino que prevé la aplicación de una reducción que, sin resultar tan beneficiosa como la figura del art. 61.3 LGT (art. 27 LGT), acerca más el tratamiento legal de estas infracciones al principio de proporcionalidad.

Queremos subrayar que, como acabamos de señalar, a nuestro juicio, nos encontramos ante un criterio de graduación de la sanción –en particular, una atenuante– y no ante una concreción de la previsión que, con carácter general, se establece en el art. 179.3 LGT para los supuestos de regularización voluntaria de la situación tributaria. La distinción no es baladí, porque aunque en ambos casos la conducta del obligado tributario es muy parecida –se da cumplimiento a una obligación inicialmente desatendida–, los efectos que lleva aparejados son distintos. En concreto, la regularización voluntaria de la situación tributaria comporta, *ex art.* 179.3, párrafo 1º, LGT, la exclusión de responsabilidad por el ilícito inicialmente cometido, de manera que si el comportamiento en el que se concreta la regularización no es constitutivo a su vez de una nueva infracción la conducta del obligado tributario resulta impune. La aplicación, en cambio, del art. 198.2 LGT no comporta exclusión alguna de responsabilidad, únicamente la reducción a la mitad de la sanción que se impone al sujeto infractor.

Que los supuestos a que se refiere el art. 198.2 LGT no son reconducibles al art. 179.3 LGT es una conclusión que se infiere, a nuestro modo de ver, del tenor literal de este último precepto que *no alude a los supuestos de falta de presentación de autoliquidaciones o declaraciones que no hayan producido ni sean susceptibles de producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública* (que es en lo que consiste la infracción del art. 198 LGT) sino exclusivamente a los casos de regularización voluntaria de la situación tributaria (entendiéndose por tales aquellos en los que el obligado tributario ocasionó un perjuicio económico a la Hacienda Pública que posteriormente repara) y de subsanación de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas en un principio de forma incorrecta.

En el supuesto del art. 198.2, párrafo 1º, LGT (presentación voluntaria, pero extemporánea, de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública) sucede exactamente lo que acabamos de apuntar: no se excluye la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida, sino que únicamente se reduce a la mitad la sanción que procede imponer. Y tampoco se aplican las previsiones recogidas en el art. 179.3 LGT cuando el obligado tributario presenta en plazo una autoliquidación o declaración incorrecta sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública y, fuera de plazo, y sin que exista requerimiento previo de la Administración, presenta una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de la anterior. En estos casos, en efecto, *no se excluye la responsabilidad por la infracción tributaria inicialmente cometida* (las previstas en los arts. 194 y 199 LGT): de conformidad con el art. 198.2, párrafo 2º, se considera *que no se ha realizado la infracción del art. 194* (solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales) *ó 199 LGT* (presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico) y, respecto de lo declarado fuera de plazo, se impone la multa prevista en el art. 198.1 LGT reducida a la mitad por aplicación de la atenuante de arrepentimiento espontáneo.

Quede, pues, claro que una cosa es la regularización de la situación tributaria y otra la aplicación de la atenuante de arrepentimiento espontáneo. Sólo esta última constituye un criterio de graduación de la sanción, aunque –insistimos– no se contenga en la enumeración del art. 187.1 LGT que examinamos.

3.3.3.2. El cumplimiento de los requerimientos a que se refiere el art. 203.5 LGT antes de la conclusión del procedimiento sancionador

Finalmente, entre las circunstancias que comportan una disminución o rebaja de la sanción aplicable y que no se contienen en el art. 187 LGT hay que citar el cumplimiento de los requerimientos a que se refiere el art. 203.5 LGT antes de la conclusión del correspondiente procedimiento sancionador. Concretamente, dispone a este respecto el art. 203.5, *in fine*, que cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo consistente en la aportación o el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o, tratándose de personas o entidades que realicen actividades económicas, del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria la sanción aplicable será de 6000 euros. En tanto que esta cantidad es inferior a 10.000 euros, que es la sanción mínima que corresponde imponer cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento, nos encontramos una vez más ante un criterio de graduación de la sanción aplicable: en particular, una atenuante; atenuante que encuentra un cierto paralelismo con la contemplada en el art. 21.5ª CP, a saber, la de haber procedido el culpable (en este caso, el obligado tributario) a disminuir los efectos del daño ocasionado a la víctima (en nuestro ámbito, la Adminis-

tración tributaria), en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral (aquí, con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador).

4. CIRCUNSTANCIAS QUE REDUCEN LA SANCIÓN: EL ACUERDO Y LA CONFORMIDAD DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Ya hemos señalado al comienzo de estas páginas que el acuerdo o conformidad del interesado no constituye *stricto sensu* un criterio de graduación de las sanciones, pese a que el art. 187.1.d) LGT lo califica expresamente como tal. Sea como fuere, lo cierto es que la norma prevé que la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de las infracciones de los arts. 191 a 197 LGT se reducirá en un 30 por ciento en los supuestos en los que obligado manifieste explícita o implícitamente su conformidad con la propuesta de regularización y en un 50 por ciento cuando haya suscrito un acta con acuerdo en los términos establecidos en el art. 155 LGT.

Como es sabido, la reducción de la sanción por conformidad no constituye ninguna novedad; se recogió en la redacción originaria de la LGT de 1963 y se ha venido manteniendo, con diversa calificación y efectos, en las sucesivas reformas de dicha norma. En un principio, la conformidad del sujeto pasivo o responsable a la propuesta de regularización de su situación tributaria determinaba la «condonación» automática del 50 por ciento de la multa impuesta por la comisión de una infracción de «omisión» o de «defraudación» (art. 88.2); tras la reforma de la LGT operada por la Ley 10/1985, la conformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable a la propuesta de liquidación, manteniendo los mismos efectos (art. 13.2 RD 2631/1985), se incluyó entre los criterios de graduación de las sanciones [art. 82 h)]; finalmente, como consecuencia de la Ley 25/1995, la conformidad del sujeto infractor o responsable, se excluyó de la enumeración de los criterios de graduación (art. 82.1) para comportar una vez más la reducción automática de las sanciones por las infracciones tributarias graves, pero esta vez en un 30 por 100 (art. 82.3).

Aunque también es sobradamente conocido, conviene recordar que nuestro Tribunal Constitucional, frente a la tesis mantenida por un importante sector doctrinal, ha puesto de manifiesto la constitucionalidad de la reducción por conformidad con fundamento, en esencia, en que constituye una mera facultad del interesado que no cierra la posibilidad de impugnación. En particular, la STC 76/1990, de 26 de abril, señaló:

«Advertido lo cual debe desde luego añadirse que nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio –la reducción de la cuantía de la multa– que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar. Por otro lado, como hace notar el Abogado del Estado, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad –no una obligación, ni siquiera un deber– para conservar el beneficio de

su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria» [FJ 7 A)].

Hasta el momento, no existe –que nosotros sepamos– pronunciamiento alguno en relación con la legitimidad constitucional de las actas con acuerdo, en particular, en relación con el efecto más controvertido que lleva aparejada su suscripción: la imposibilidad de recurrirlas en vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa salvo, en este último caso, por la existencia de vicios en el consentimiento (art. 155.6 LGT). No obstante, creemos que la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con la renuncia –cuando es posible– a los derechos fundamentales, permite afirmar que, en principio, siempre que se establezcan las debidas cautelas, resulta compatible con el art. 24.1 CE una restricción al acceso a los recursos administrativos y a la jurisdicción como la que impone la LGT para las actas con acuerdo. En efecto, conforme ha señalado el máximo intérprete de la Constitución, citando la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos –en particular, las Sentencias de 6 de diciembre de 1988 (asunto *Barberá, Messegue y Jabardo c. España*), § 82; de 23 de mayo de 1991 (asunto *Oberschlick c. Austria*), § 51; de 28 de agosto de 1991 (asunto *F.C.B. c. Italia*), §§ 33 a 35; y de 23 de noviembre de 1993 (asunto *Poitrimol c. Francia*), § 31– «la renuncia al ejercicio de los derechos fundamentales, cuando es posible, ha de ser expresa y formulada en términos inequívocos: de lo contrario podrían legitimarse, a través de ella, situaciones contrarias a la dignidad humana. Y, en el caso de los derechos procesales, precisamente por su naturaleza formal, la voluntad de renuncia ha de hallarse, con mayor razón, rodeada de un mínimo de garantías para que no quede desnaturalizada» (13).

Pues bien, siendo constitucionalmente lícito, como decimos, que la LGT establezca limitaciones al ejercicio del derecho reconocido en el art. 24.1 CE, es dudoso que haya previsto las mínimas garantías que permiten considerar que la renuncia al acceso a la jurisdicción ha sido, tal y como exige el Tribunal Constitucional, inequívoca. Ciertamente, el art. 155.2 LGT exige la «manifestación expresa» del obligado tributario [letra d)], pero únicamente en relación con el contenido del acta con acuerdo que establece el propio precepto y que se «entenderá íntegramente aceptado por el obligado», en el que no se incluye la renuncia a su impugnación sino exclusivamente a la tramitación separada del procedimiento sancionador [c)]. Esta falta de previsión, desde nuestro punto de vista, no determina *per se* la inconstitucionalidad del art. 155.6 LGT; pero posibilita que los obligados tributarios que han suscrito un acta con acuerdo acudan, mediante la vía de amparo, a la jurisdicción constitucional para denunciar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. En este sentido, parece necesario que una norma –siquiera de carácter reglamentario– establezca la obligación de la Administración tributaria de informar al contribuyente sobre las restricciones al acceso a un Tribunal que conlleva la firma de un acta con acuerdo, y de que conste en el acta que el interesado manifiesta de forma expresa e inequívoca la renuncia a impugnar el contenido de la misma (repárese que el art. 155.2 LGT únicamente relaciona el contenido que «necesariamente» –pero no únicamente– deberá tener el acta con acuerdo).

Por lo demás, creemos que resulta ilustrativo señalar que la figura de la conformidad no es ajena al Derecho penal. Concretamente, el art. 787 LECrim. prevé la posibilidad de que, cuando concurren ciertos requisitos, la defensa, con la aquiescencia del acusado, pida al Juez o Tribunal que dicte sentencia de conformidad con el escrito de acusación (apartado 1), lo que el órgano judicial podrá hacer únicamente cuando el acusado haya manifestado expresamente su conformidad a requerimiento del órgano judicial, tras haber sido informado por el Secretario de sus consecuencias (apartado 4), a saber, que «[ú]nicamente serán recurribles las sentencias de con-

(13) STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 15; y, en el mismo sentido, STC 183/2000, de 10 de julio, FJ 4, *in fine*.

formidad cuando no hayan respetado los requisitos o términos de la conformidad, sin que el acusado pueda impugnar por razones de fondo su conformidad libremente prestada» (apartado 7, añadido por la LO 15/2003, de 25 de noviembre).

Una vez sentado que son compatibles con el art. 24.1 CE, procede señalar en qué momento debe prestarse el acuerdo o la conformidad y cuál debe ser el alcance de los mismos para que proceda la reducción de la sanción en los términos establecidos en el art. 188 LGT. En el caso de las actas con acuerdo el obligado tributario no tiene ningún margen de maniobra: en todo caso, el «acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos». Cuando de la conformidad se trata, en cambio, la norma admite varios comportamientos del contribuyente, debiéndose distinguir en función de que la conformidad se haya producido en el seno de los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada o en los procedimientos de inspección. En el primer caso, la Administración puede reclamar que el interesado preste su conformidad expresamente, pero cuando esto no suceda la norma permite que la conformidad se otorgue de manera implícita, lo que sucederá «siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa» [art. 187.1.d), párrafo 1.º; en el mismo sentido, art. 7.1, párrafo 1.º, RPS]. En ambos casos, la sanción se exigirá con la reducción prevista en el art. 188 LGT, sin perjuicio de que posteriormente pueda exigirse «el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación» (art. 7.2, párrafo 2.º, RPS).

En los procedimientos de inspección, sin embargo, sólo cabe la conformidad expresa, aunque el RPS, frente a la literalidad del art. 187.1.d), párrafo 2.º, LGT —que señala que en el procedimiento de inspección se aplicará la reducción por conformidad cuando el obligado tributario suscriba «un acta de conformidad»— haciéndose eco, seguramente, de la doctrina sentada por los Tribunales y la doctrina administrativa, establece por primera vez de manera clara la posibilidad de que la aquiescencia se preste en dos momentos diferentes: bien en el momento de la suscripción del acta de conformidad (la originaria o la rectificadora por el Inspector-Jefe), bien, si se suscribió inicialmente un acta de disconformidad, cuando el contribuyente «manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación» (art. 7.2 RPS).

Como es sabido, bajo la vigencia de la LGT 1963, conforme a la doctrina sentada por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, la conformidad que permitía la reducción de la sanción impuesta en un 30 por ciento debía prestarse, en cualquier caso, antes de que se dictase el acto administrativo de liquidación. Así lo pusieron de manifiesto claramente los órganos de la jurisdicción ordinaria. Por ejemplo, la STS de 2-6-2005 (*RJ* 2005\5453), dejó claro que el art. 82.3 LGT 1963 se refería a «la inicial conformidad con la liquidación propuesta por la Administración» y no «a la subsidiaria conformidad (...), esto es, para el caso de que se desestimen las pretensiones del interesado en última instancia, sino, por el contrario, a aquélla inicial y plena aquiescencia con la propuesta regularizadora de la Administración tributaria» (FD 1); la SAN de 7-5-1998 (*JT* 1998\962) señaló que «la propuesta de regularización se hace por la Inspección de los Tributos en el Acta de Inspección, (...), que es donde el interesado debe prestar su conformidad o no» (FD 3); la SAN de 28-6-2004 (*JT* 2004\1191) puso de manifiesto que para que se reduzca la sanción impuesta al contribuyente es necesario que éste manifieste la conformidad «antes del acto de liquidación», y en el supuesto enjuiciado la sociedad recurrente «presentó alegaciones al acta de disconformidad» y «es una vez dictado el acto de liquidación cuando decide impugnar sólo la sanción» (FD 3); la STSJ de Galicia de 28-2-1997 (*JT* 1997\86) aclaró que «la conformidad debe prestarse en un momento anterior a la existencia de un acto administrativo que ponga fin al procedimiento administrativo, pero no en el escrito de conclusiones del proceso contencioso-administrativo» (FD 5); la STSJ de Castilla y León (sede de Burgos) de 23-9-2005 (*JT* 2006\4) concluyó que «no habiéndose prestado conformidad con anterioridad al dictado del acto de liquidación correspondiente (...) no es procedente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82.3 de la LGT, la reducción pretendida del 30%, pues el sujeto pasivo no mostró su conformidad con la propuesta de regularización en el término establecido al efecto» (FD 6). Y lo mismo

puede decirse de la doctrina de los Tribunales Económico-administrativos. Así, *v.gr.*, la RTEAC de 27-4-2001 (*JT* 2001\892) indicó que «la reducción por conformidad requiere que el contribuyente preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en el acta incoada y no en un momento posterior», como sucedió en el caso examinado, dado que «si bien la interesada finalmente desistió de su reclamación en vía económico-administrativa, previamente había prestado su disconformidad a la propuesta de regularización e interpuso, asimismo, recurso de reposición» (FD 3); y la RTEAC de 8-11-1999 (*JT* 1999\1928) sostuvo que «la conformidad ha de manifestarse antes de que se formalice el acta de inspección o se gire la liquidación paralela, según los casos, pues sólo entonces se está ante una “propuesta”, término que emplean tanto la Ley General Tributaria como el Real Decreto 1930/1998; en definitiva, en el momento de realizar las alegaciones en el procedimiento de que se trate» (FD 5).

Por lo que al alcance del acuerdo o la conformidad se refiere, como es sabido, durante gran parte de la vigencia de la LGT 1963, la Administración tributaria y algunos Tribunales consideraron que para obtener la reducción del 30 por 100 de la sanción era preciso prestar también la conformidad a la sanción impuesta (14). Fue, en esencia, a partir de la separación de procedimientos establecida por la Ley 1/1998, cuando los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa mantuvieron mayoritariamente la necesidad de prestar la conformidad exclusivamente respecto de la cuota tributaria, los intereses de demora y los recargos (15), debiendo ser la aquiescencia respecto de dichos componentes de la deuda tributaria incondicionada y completa, no parcial (16).

Pues bien, los términos en que está redactada la norma en la actualidad no dejan margen alguno para la interpretación. En efecto, en las actas con acuerdo, conforme al art. 155, apartados 2 y 6, LGT, éste debe abarcar a la «totalidad del contenido del acta» [letra d)], esto es, no sólo a la propuesta de regularización [letra b)], sino también a la propuesta de sanción [letra c)], razón por la cual se exige el importe de la reducción del 50 por 100 establecida en el art. 188.1.a) LGT cuando se haya interpuesto recurso contencioso-administrativo «contra la regularización o la sanción» [art. 188.2 a)]. Por el contrario, por lo que a la conformidad se refiere, ésta debe alcanzar únicamente a la «propuesta de regularización», que, como es sabido, tramitándose el procedimiento tributario sancionador con carácter general de forma separada (art. 208.1 LGT), no contiene referencia alguna a las sanciones que proceda imponer.

Para finalizar, conviene apuntar que, conforme ha mantenido la jurisprudencia y la doctrina administrativa (esta última desde la modificación de la LGT 1963 por Ley 25/1995), cuando la Administración tributaria dicta una nueva liquidación en cumplimiento de una resolución total o parcialmente estimatoria debe darse nuevamente al recurrente la posibilidad de prestar la conformidad. Así lo puso de manifiesto la STS de

(14) En este sentido, véanse las STSJ de Castilla y León, sede de Valladolid, de 18-4-1996 (*JT* 1996\488); STSJ de Galicia de 31-1-1997 (*JT* 1997\53); y STSJ del País Vasco de 19-10-2001 (*JT* 2002\283).

(15) Se sienta esta doctrina, entre otras muchas, en las STS de 27-1-2003 (*RJ* 2003\2477); SSAN de 22-11-2000 (*JT* 2001\99), de 30-11-2000 (*JT* 2001\408), de 14-12-2000 (*JT* 2001\412), de 25-1-2001 (*JT* 2001\420), de 18-1-2002 (*JT* 2002\1417) y de 16-9-2002 (*JUR* 2003\50794); STSJ de Cantabria de 11-3-1997 (*JT* 1997\369); SSTSJ de Castilla-La Mancha de 15-4-1999 (*JT* 1999\1061), de 15-5-1999 (*JT* 1999\1066) y de 30-6-2001 (*JUR* 2001\261136); SSTSJ de Asturias de 22-1-2001 (*JT* 2001\307) y de 3-4-2001 (*JT* 2001\748); SSTSJ de Madrid de 4-4-2001 (*JT* 2001\1193), de 20-3-2002 (*JUR* 2002\220502) y de 3-10-2002 (*JT* 2002\1006); STSJ de Aragón de 10-5-2002 (*JT* 2002\1348); STSJ de Cataluña de 19-11-2004 (*JT* 2004\19); y RTEAC de 25-6-1999 (*JT* 1999\1292).

(16) Así se pone de relieve, en concreto, en la SAN de 14-12-2000 (*JT* 2001\412), FD 2; y RTEAC de 29-1-1999 (*JT* 1999\277), FD 5, de 17-11-2000 (*JT* 2001\147), FD 6, y de 23-2-2001 (*JT* 2001\715), FD 10.

19-2-2004, al señalar que «cuando existía disconformidad inicial, pero posteriormente los Tribunales Económico-Administrativos o los Órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa estimaban en parte las pretensiones de los recurrentes, renacía el derecho a obtener la reducción, respecto del elemento de la deuda tributaria afectado por la estimación parcial, si se presta la conformidad posteriormente» (17). Y la misma tesis mantuvo el Tribunal Económico-Administrativo Central, que en la RTEAC de 26-2-1998 consideraba como criterio más adecuado, desde la publicación de la Ley 25/1995, «interpretar que la conformidad es un elemento cuya concurrencia ha de apreciarse cuando se practique una liquidación que lleve multa, aunque sea en sustitución de otra anteriormente impugnada, porque la graduación de aquélla –cuando tome en consideración la actitud del obligado, que puede modificarse como consecuencia de la nueva liquidación– así lo exige, mientras no haya precepto en contra»; en definitiva, es necesario que, «formulada propuesta de liquidación en cumplimiento de la resolución parcialmente estimatoria del Tribunal Regional, se le de oportunidad para que manifieste su conformidad con la misma y en caso afirmativo, se aplique la reducción de la multa que la Ley asocia con la concurrencia de la conformidad» (18).

5. LA POSIBILIDAD DE APLICAR SIMULTÁNEAMENTE LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN Y REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES

El art. 187.2 LGT, finalmente, establece que «[l]os criterios de graduación son aplicables simultáneamente», entendiendo como criterios de graduación, como hemos dicho, tanto los que efectivamente pueden ser considerados como tal como el acuerdo o conformidad del interesado. Dada la claridad de la norma en este punto, baste aquí con hacer dos precisiones. La primera de ellas es que no a todas las infracciones tipificadas en los arts. 191 a 206 LGT le son aplicables alguno de los criterios de graduación o reducción de las sanciones contenidos en el art. 187.1 LGT o en el resto de la LGT. En particular, no admiten agravación o atenuación alguna de la sanción impuesta las infracciones de los arts. 195, 196, 197, 198, apartados 4 a 6, 200, 202, 205 y 206, LGT; y no admiten la reducción por acuerdo o conformidad las infracciones contenidas en los arts. 198 a 206 LGT.

La segunda precisión que queremos recordar es que en las infracciones en las que está legalmente prevista la graduación o/y reducción de la sanción, no resultan aplicables todos y cada uno de los criterios previstos en la Ley, sino únicamente aquellos que aparecen expresamente autorizados en el precepto en el que se tipifica la infracción. De manera que:

- A las infracciones recogidas en los arts. 191, 192 y 193 LGT, sólo se les aplican los criterios de la comisión repetida de infracciones y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, así como la reducción por acuerdo o conformidad.
- A la infracción del art. 194 LGT se le aplica la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 2.º) y la reducción por acuerdo o conformidad.
- A la infracción del art. 198.1 LGT se le aplica exclusivamente la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 1.º).
- A la infracción del art. 199 LGT consistente en la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda

(17) STS de 19-2-2004 (*RJ* 2005\3028), FD 3.

(18) RTEAC de 26-2-1998 (*JT* 1998\561), FD 4; y, en el mismo sentido, RTEAC de 21-6-2000 (*JT* 2000\1399), FD 5.

Pública se le aplica la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 2.º); cuando la infracción consiste en la presentación incorrecta de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, además de la citada atenuante, se le puede aplicar la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 199.6 LGT); finalmente, cuando la infracción consiste en la contestación incorrecta a un requerimiento individualizado de información, no se le aplica la atenuante, pero sí la agravante de reincidencia.

- A la infracción del art. 201 LGT se le pueda aplicar la agravante de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación (art. 201.5 LGT).
- A la infracción del art. 203 LGT se le aplica la agravante de reiteración en las conductas y, exclusivamente en los supuestos previstos en el apartado 5 del precepto, la atenuante de haber procedido el obligado tributario a disminuir del daño causado como consecuencia del incumplimiento de su obligación.
- Finalmente, a la infracción del art. 204 LGT se le aplica la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias.

De lo anterior se deduce que cuando el art. 187.2 LGT precisa –a nuestro juicio, innecesariamente– que los criterios de graduación serán aplicables simultáneamente, sólo puede estar refiriéndose a las sanciones por las infracciones de los arts. 191, 192, 193, 194, 199 (únicamente a la consistente en la presentación incorrecta de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información) y 203.5 LGT.

LA APROXIMACIÓN DE LEGISLACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ESPECIAL REFERENCIA A LA BASE CONSOLIDADA COMÚN (PARTE 1ª) (*)

Susana Bokobo Moiche
Universidad Autónoma de Madrid
Marcos M. Pascual González
Universidad de Oviedo

RESUMEN

Una constante preocupación en el ámbito de la imposición directa es la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el seno comunitario, si bien el TCE no confiere competencias a la Unión Europea en la materia. Pero lo cierto es que la tributación de las sociedades en la UE desempeña un papel esencial para alcanzar el objetivo de una economía competitiva y dinámica, capaz de crecer de manera sostenible y con más y mejores empleos. En el presente trabajo, los autores abordan una de las propuestas de solución global para luchar contra los obstáculos fiscales, como es la *Common consolidated Corporate Tax Base* o base común consolidada. Todo ello a partir de la normativa comunitaria existente en materia de NIC, así como de los documentos de trabajo publicados por la Comisión Europea en la materia. Se aborda tanto los aspectos generales sobre la base consolidada –sujeto pasivo, método para la consolidación, los intereses minoritarios o fórmula de reparto de la base–, como las cuestiones específicas de la misma.

Palabras clave: Base común consolidada, Normas Internacionales de Contabilidad, grupo de sociedades, sociedad matriz, establecimiento permanente, filiales.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Objetivos de la Unión Europea: consecución del mercado interior. 1.2. Problemas: obstáculos fiscales y distorsiones fiscales. 1.3. Soluciones globales. 2. LA POSICIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA BASE CONSOLIDADA COMÚN. 3. ASPECTOS GENERALES DE LA BASE CONSOLIDADA COMÚN. 3.1. Aplicación de las NIC/NIIF.

(*) El presente trabajo tiene su origen en el Proyecto nacional de investigación sobre «*La compensación de bases imposables en los impuestos sobre la renta: problemas de derecho nacional y perspectiva de armonización europea*», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (DER 2008-05919/JUR).

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objetivos de la Unión Europea: consecución del mercado interior

En 1960 una Decisión de la Comunidad Económica Europea de 5 de abril ordenó la constitución de un Comité Fiscal y Financiero, que bajo la dirección del profesor FRITZ NEUMARK, debía examinar si las divergencias entre los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros relativos a la tributación de los beneficios de las empresas obstaculizaban el establecimiento del mercado común. Y de ser esto así, proponer soluciones a los problemas que encontraran. Este Informe conocido, como *Informe Neumark*, fue el inicio de un largo camino, aún inacabado, hacia una posible armonización del Impuesto sobre Sociedades (1).

En efecto, este proceso de armonización se ha realizado mediante instrumentos diversos. Así, podemos destacar el uso de instrumentos normativos como las Directivas, entre ellas, la Directiva 434/1990/CEE, de fusiones y operaciones asimiladas, la Directiva 435/1990/CEE Matriz-Filial, la Directiva 2003/49/CEE del Consejo, sobre pago de intereses y cánones entre empresas asociadas. También entra en juego la jurisprudencia comunitaria, entre otras, las sentencias *Verkooijen*, *Lankhorst-Hohorst*, *ICI*, *Mark & Spencer*. Los Códigos de conducta, con la discusión de si están revestidos de la condición de norma jurídica (2), es otro de los instrumentos empleados en la materia. O, en fin, el Convenio 90/436/CEE para la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. Asimismo, se han elaborado posteriores informes que han ido iluminando este proceso, como es el caso del *Informe Van der Temple* (1970), el *Informe Ruding* (1992). Y, posteriormente, el *Informe Bolkestein* (3), que dio, en su momento, el espaldarazo necesario para salir de una fase de estancamiento de este proceso, y en el que se contiene el soporte técnico de la estrategia actual de la Comisión en materia de imposición sobre los beneficios de las empresas. Ello se ha concretado en la Comunicación que sobre el particular la Comisión ha dirigido al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social (4). Esta estrategia consiste, en lo fundamental, en definir una tributación fundamentada en una base imponible común consolidada para los grupos de sociedades.

No obstante la anterior relación de instrumentos, hemos de utilizar como punto de partida que la imposición directa no se menciona en el Tratado CE en tanto forma parte de la competencia de los Estados miembros. La única posibilidad de acción por parte de la Comunidad en este ámbito se encuentra en el artículo 94 TCE, en el que se contiene una previsión general aplicable a todas las áreas, permitiendo la adopción de medidas para la aproximación de legislaciones que tengan un impacto directo en el «establecimiento y funcionamiento» en el mercado único. Es decir, todas las acciones de las ins-

(1) La profesora SOLER ROCH califica esta historia como una *never-ending story* desde el momento en que si bien se han conseguido logros significativos, los objetivos de la armonización y en especial, los medios jurídicos o instrumentos para conseguirla no están claramente definidos (SOLER ROCH, M. T.: «Corporate tax in the EU: a never-ending store?», *EC Tax review*, 2005-3, pág. 116).

Sobre la armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea, nos remitimos a PASCUAL GONZÁLEZ, M.: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003 (la segunda edición ha sido publicada en 2006), págs. 27 y ss.

(2) Nos remitimos en este punto a PASCUAL GONZÁLEZ, M.: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, op. cit., pág. 165 y ss.

(3) SEC (2001)1681.

(4) COM (2001) 582.

tituciones comunitarias han de ir dirigidas a eliminar los obstáculos para la consecución y correcto funcionamiento del mercado común.

Por consiguiente, el objetivo desde el punto de vista de la imposición directa no es conseguir la competitividad de las empresas europeas frente a las norteamericanas o japonesas, ni siquiera aumentar el bienestar de los europeos. El objetivo es, como se ha indicado ya, el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado único.

Con esta perspectiva hay que enjuiciar todas las acciones del Consejo, del Parlamento, de la Comisión y del Tribunal de Justicia. Pese a lo dicho, la competitividad de las empresas y el aumento del bienestar económico y social están muy unidos a la eliminación de estos obstáculos fiscales y, dada la realidad en la que vivimos, estos objetivos también tienen una importancia capital, tal y como señaló el propio BOLKESTEIN en la sesión inaugural de la Conferencia especial de 5 de diciembre de 2003 sobre los cambios en el Impuesto sobre Sociedades en la UE (5).

A todo ello debemos añadir lo indicado en la Comunicación de la Comisión de 24 de noviembre de 2003. En atención a ella, esta estrategia en materia de fiscalidad empresarial se enmarca en un contexto más amplio «de cumplimiento de los objetivos establecidos por el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000, de convertirse, antes del año 2010, en la economía basada en el conocimiento, más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer de manera sostenible y con más y mejores empleos. La tributación de las sociedades en la UE desempeña un papel esencial en la realización de este objetivo y en el refuerzo del marco económico de apoyo necesario» (6).

1.2. Problemas: obstáculos fiscales y distorsiones fiscales

El *Informe Bolkestein*, mediante la realización de unos análisis cualitativos y cuantitativos de los sistemas de imposición sobre los beneficios de los Estados miembros de la Unión Europea, constata apreciables divergencias normativas de los mismos y también importantes diferencias entre los tipos efectivos de gravamen sobre las rentas de las inversiones tanto locales como transfronterizas. Estas diferencias aumentan considerablemente con la incorporación de los países de centro Europa en la UE.

Por una parte, pues, las divergencias normativas se observan en ciertos elementos que perturban las inversiones y las actividades internacionales, entre las que destacan, principalmente, las siguientes (7):

- Tributación de los dividendos de fuente extranjera.
- Fiscalidad de las operaciones de reestructuración transfronterizas.
- Compensación de pérdidas sufridas por sociedades filiales residentes en el extranjero o establecimientos permanentes (8).
- Determinación de los precios de transferencia.

(5) BOLKESTEIN, F.: «EU Corporate Tax reform progress and new challenges, opening address at the European Commission Conference on Company taxation», *EC tax review*, 2004-1, pp. 5-6.

(6) Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo «Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto de sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes», Comisión (2003) 726 final, p. 3.

(7) *Vid. Informe Bolkestein* pág. 225 y ss.

(8) Recordemos que mientras las primeras gozan de personalidad jurídica, los establecimientos permanentes no, lo que tiene importantes implicaciones tanto fiscales como contables.

- Insuficiencia de los convenios para evitar la doble imposición.

Todas estas divergencias provocan lo que en el *Informe Bolkestein* se denominan obstáculos fiscales.

Por otra parte, la dispersión de los tipos efectivos de gravamen dará lugar a que las empresas se hallen sometidas a diferente carga fiscal según cual sea el Estado miembro en que residan, y ello aunque operen en el mismo mercado, es decir, en el mercado interior europeo. Esto también implica que cuando las empresas operan en varios Estados miembros a través de sociedades filiales o a través de establecimientos permanentes se enfrenten a una pluralidad de cargas fiscales efectivas. Lo que conlleva la localización de las empresas en aquellos países que tengan unos tipos efectivos reducidos, desvirtuándose así la elección de la localización tanto de la sede de la matriz o de la casa central, como de la sede de las sociedades filiales o establecimientos permanentes.

Esta dispersión de los tipos provocará lo que en el *Informe Bolkestein* se denomina las distorsiones fiscales.

En el ya citado *Informe Bolkestein* se identifica, asimismo, al tipo nominal de gravamen como el causante decisivo de las diferencias entre los tipos efectivos de gravamen, de tal manera que la adopción de un tipo nominal de gravamen común tendría un impacto en la superación de la distorsión fiscal de amplio alcance.

En definitiva, lo que el *Informe Bolkestein* quiere poner de manifiesto, es que los obstáculos fiscales a las inversiones y actividades transfronterizas, por un lado, y las distorsiones fiscales producidas por la dispersión de los tipos de gravamen, por otro, pueden perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior.

1.3. Soluciones globales

El *Informe Bolkestein* analiza lo que, en terminología de SANZ GADEA (9), son posibles soluciones de carácter global o sistemas globales:

- *European Union Company Income Tax* (EUCIT).
- *Single Compulsory Harmonised Tax Base*. (Base imponible armonizada única obligatoria.)
- *Home State Taxation*.
- *Common consolidated Corporate Tax Base*.

De manera resumida describimos los cuatro sistemas:

European Union Company Income Tax. Se fundamenta en los siguientes elementos:

- El sujeto pasivo es la entidad jurídica, aunque también puede serlo el grupo de sociedades.

(9) «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea», *Documento de trabajo*, núm. 27/2003, pág. 11. Señala además el autor que «Las cuatro soluciones tienen en común que tratan de resolver los problemas que la actual tributación sobre los beneficios de los diferentes Estados miembros arroja sobre el mercado interior, de una manera global, es decir, se trata de que el sistema de tributación que cada una de ellas propone ha de tener una estructura que, por sí misma, supere las distorsiones fiscales respecto del mercado interior» (*vid.* pág. 12).

- Todos los elementos del impuesto sobre los beneficios, y no sólo la base imponible, se establecen de acuerdo con unas normas fruto del acuerdo o convenio entre los Estados miembros o a través de una norma comunitaria.
- El importe recaudado se distribuye entre los Estados miembros e inclusive podría constituir un ingreso de la Unión Europea. Los Estados miembros estarían facultados para, en una forma atenuada de este sistema, establecer el tipo de gravamen en relación con las entidades residentes en su territorio.

El sustrato político de este sistema es una organización federal de la tributación sobre los beneficios (10). De modo tal que el tributo nacido de este sistema se aplicaría en los diferentes Estados miembros en función de las mismas normas. En consecuencia, los impuestos sobre beneficios vigentes en los Estados miembros o bien desaparecerían y serían sustituidos por el EUCIT o bien perderían peso recaudatorio para coexistir con el EUCIT.

Single Compulsory Harmonised Tax Base. Este sistema implica la extensión de la armonización tal y como ha venido siendo ejecutada en el campo de la imposición indirecta, pero referida al impuesto sobre los beneficios y limitada a la base imponible. En consecuencia se fundamenta en los siguientes elementos:

- El sujeto pasivo es el grupo de sociedades, pero también pueden serlo las entidades jurídicas.
- La base imponible del grupo de sociedades, o de cada entidad, es el resultado de aplicar las normas de cada ordenamiento fiscal, las cuales constituyen la transposición de las normas comunitarias armonizadoras.
- La base imponible del grupo de sociedades se distribuye entre todos los Estados miembros afectados según una fórmula predeterminada.

La base política de este sistema es la voluntad de los Estados miembros de acometer una armonización de la imposición directa. Es claro que la experiencia acumulada hasta el presente denota que esta voluntad no es fácil que se dé (11).

Home State Taxation. Se fundamenta en los siguientes elementos:

- El sujeto pasivo es el grupo de sociedades así como los establecimientos permanentes de las sociedades del grupo. Por tanto, desaparecen las sociedades individualmente consideradas, que se integran ahora en el grupo de sociedades en cuanto sujeto pasivo.
- La base imponible del grupo de sociedades es la determinada por la ley del impuesto sobre los beneficios del Estado en el que reside la sociedad dominante.
- La base imponible del grupo se distribuye entre los diversos Estados miembros en los que residan sociedades del grupo mediante una fórmula determinada.

(10) GAMMIE, M.: «Corporate Taxation in Europe-Paths to a Solution», *British Tax Review*, núm. 4/2001, pág. 241. El proceso de adopción de decisiones políticas en el marco de la UE no parece que permita la adopción del EUCIT.

(11) Como bien expresa RUIBAL PEREIRA este es el sistema propuesto en el *Informe Ruding*. «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal», *Quincena Fiscal*, octubre, 2002, pág. 45. Cfr. RUDING, O. H.: «The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe», *European Taxation*, 2002-1.

- Cada Estado miembro establece el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota así calculada para determinar la deuda tributaria.

El sustrato político del sistema es el mutuo reconocimiento de las legislaciones de los Estados miembros.

Common Consolidated Corporate Tax Base. Los elementos configuradores de este sistema son los siguientes:

- El sujeto pasivo es el grupo de sociedades y los establecimientos permanentes de las sociedades del grupo como en el *Home State Taxation*.
- La base imponible del grupo de sociedades se determina en función de unas normas acordadas por los Estados miembros.
- La base imponible, así determinada, se distribuye entre todos los Estados miembros en los que residan sociedades del grupo, aplicando una fórmula predeterminada.
- Cada Estado miembros establece el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota para determinar la deuda tributaria.

El trasfondo político de este sistema es el acuerdo entre los Estados miembros para establecer unas normas reguladoras de la determinación de la base imponible. Ciertamente, la forma jurídica del acuerdo no es abordada por el *Informe Bolkestein*, pero, como desarrollaremos en profundidad más adelante, parece que la Comisión se decanta por la fórmula de la cooperación reforzada de los artículos 43 a 45 del Tratado CE.

Como puede apreciarse, y es destacado por SANZ GADEA (12), este sistema denominado *Common Consolidated Corporate Tax Base* tiene en común con el *Home State Taxation*, por un lado, que el sujeto pasivo es el grupo, y por otro, que la base imponible se refiere al mismo y debe ser distribuida entre los Estados miembros a través de una fórmula predeterminada. En ambos sistemas, pues, los Estados miembros conservan amplias competencias. La diferencia reside en la fuente de producción de las normas configuradoras de la base imponible del grupo de sociedades. En el primer sistema son los órganos (generalmente legislativos) del país de residencia de la sociedad dominante, y en el segundo sistema es el acuerdo o convenio internacional. Esta diferencia es fundamental porque el mutuo reconocimiento del *Home State Taxation* implica la aceptación de las normas de un órgano legislativo extranjero. Mientras que en el *Common Consolidated Corporate Tax Base*, la norma aplicable deriva de la voluntad conjunta de los Estados participantes.

Las reflexiones que se realizan en el *Informe Bolkestein* respecto a la idoneidad de las soluciones globales para superar los obstáculos derivados de la tributación de los beneficios de los distintos Estados miembros, se decantan por las que se fundamentan en la vía armonizadora en detrimento del mutuo reconocimiento.

2. LA POSICIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA BASE CONSOLIDADA COMÚN

La posición de la Comisión en relación con la tributación sobre el beneficio de las empresas, en la que claramente se decanta por la base consolidada común en el ámbito de

(12) «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea», *op. cit.*, pág. 13.

la UE, se encuentra recogida en la Comunicación «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria» (13), que fue seguida en el año 2003 por la Comunicación «Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes».

En septiembre de 2004, en un ECOFIN informal bajo la Presidencia holandesa, la Comisión presentó dos *non-paper* que se refieren a dos proyectos para la armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: El Sistema *Home State Taxation* para las PYMES y la Base Consolidada Común para las grandes empresas. Se decidió constituir un grupo de trabajo en la Comisión encargado del estudio de la armonización de la base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, CCCTB WG). El *non-paper* introdujo la discusión de algunos aspectos básicos tales como:

- Si la aplicación de la reglas de la *Common Consolidated Corporate Tax Base* debe ser obligatorio u opcional.
- Si el objetivo debe ser exclusivamente establecer las reglas para una base imponible común o si debe ser objeto de consolidación. Y, en este último caso, si la consolidación debe realizarse desde el primer momento de implantación de la base imponible común o bien dicha implantación deberá de hacerse en dos fases.
- Cuál sería su ámbito de aplicación, si todas las categorías de entidades o sólo ciertas de ellas.
- La posibilidad de que la *Common Consolidated Corporate Tax Base* se materialice en un sistema de cooperación reforzada.

El grupo de trabajo centra sus actividades en la base imponible, sin extenderse a los tipos de gravamen puesto que la fijación del mismo seguirá siendo competencia de los Estados miembros.

Se pretende que el grupo se reúna trimestralmente en Bruselas bajo presidencia de la Comisión, teniendo lugar la primera reunión el 23 de noviembre de 2004. No obstante, ante la necesidad de que determinados aspectos fuesen estudiados con mayor profundidad, se han creado, por el momento, cinco grupos de trabajo, abierto a todos los expertos pertenecientes al CCCTB WG que quisieran asistir:

- Subgrupo 1 (SG1), presidido por Alemania, encargado del estudio de activos y amortización;
- Subgrupo 2 (SG2), presidido por Italia, encargado del estudio de las provisiones y reservas.
- Subgrupo 3 (SG3), presidido por Francia, encargado del estudio de la renta imponible.
- Subgrupo 4 (SG4), presidido por España, encargado del estudio de los aspectos internacionales.
- Subgrupo 5 (SG5), presidido por Dinamarca, encargado del estudio de la delimitación del grupo fiscal.

(13) COM (2001) 582.

Todas las conclusiones, cuestiones debatidas o problemas que hayan surgido en lo distintos subgrupos son remitidos al CCCTB WG, quedando a disposición de quien así quiera consultarlo en la página web de la Comisión.

En esencia, la posición de la Comisión se puede resumir en los siguientes puntos (14):

- a) Cálculo de los beneficios del grupo de sociedades en función de un único conjunto de normas.
- b) Establecimiento de cuentas consolidadas a efectos fiscales.
- c) Las reglas para el cálculo de la base imponible se realizarán sin una vinculación desde el punto de vista formal de las NIC.
- d) Distribución de la base imponible consolidada entre los Estados miembros por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.
- e) El sistema será opcional para las empresas.
- f) El cauce jurídico que se adoptará es el sistema de cooperación reforzada.
- g) En definitiva, se opta por una base imponible consolidada común a escala europea.
- h) Los Estados miembros conservarán la facultad de aprobar el tipo de gravamen, y aunque nada se dice respecto de los beneficios fiscales, no parece que existan obstáculos para que también los Estados miembros puedan establecerlos incluso aunque versara sobre la base imponible, si bien tales beneficios fiscales se limitarían a la parte de la base imponible resultante del reparto.

Los días 27 y 28 de septiembre de 2007, el CCCTB WG volvió a reunirse en Bruselas con la finalidad de exponer un posible esquema de los principios de un régimen común de base imponible consolidada a partir de una reagrupación de los elementos estructurales de la base en un entorno coherente de normas. El contenido del documento de trabajo tiene por objetivo servir de base para la discusión, sin llegar en ningún momento a prejuzgar el contenido de una futura proposición de la Comisión. Se detalla su ámbito de aplicación, que serán las empresas a las que se aplicará la posible futura Directiva. Es un sistema opcional, indicándose el momento en que empezará a aplicarse, que será el inicio del ejercicio financiero. Su plazo de vigencia será de 5 años, renovables automáticamente por otros tres. Asimismo, se detallan los casos especiales, como son el de la absorción de grupos, no residentes, etc.

No habrá retención de impuestos, ni cualquier otra imposición en la fuente en las operaciones entre empresas del mismo grupo consolidado. Surge la pregunta de qué se hace con la imposición en origen en el caso de dos contribuyentes individuales o entre sociedades pertenecientes a distintos grupos consolidados. Las retenciones, así como cualquier impuesto en la fuente realizados por un contribuyente a un no contribuyente (sociedad que no haya optado por el régimen CCCTB), ya sea residente en un Estado miembro o no, seguirán rigiéndose de acuerdo a lo establecido en las disposiciones nacionales y en los convenios de doble imposición.

En relación con la base imponible, se hace mención a las reglas básicas que se aplicarán a los contribuyentes que no pueden optar por el régimen de consolidación, así como para aquellos que sí pueden optar, salvo que las normas de consolidación especifiquen disposiciones contrarias. La base imponible será la diferencia que se obtenga de

(14) *Cfr.* IP/06/448 de fecha 5/4/2006.

restar, por una parte los ingresos sujetos al impuestos menos los ingresos exentos, a los gastos deducibles y otros elementos también deducibles. Esto es:

(Ingresos sujetos al impuesto – ingresos exentos) – gastos y elementos deducibles.

Se aclara, no obstante, que tanto los ingresos como los gastos serán calculados sin IVA o cualquier otro impuesto repercutido, salvo que el IVA soportado no sea deducible.

El período impositivo será anual y coincidirá con el ejercicio contable de doce meses. En este punto, se sugiere la elaboración de normas sobre la apertura y cierre del ejercicio, así como el cambio del año fiscal.

En relación con los ingresos, el documento de trabajo señala que serán definidos en términos generales, de forma tal que se contemplen todos los posibles tipos, ya sean monetario o no. Los ingresos exentos estarán formados por:

- las subvenciones directamente asociadas a la adquisición, construcción o mejora de un activo amortizable,
- el producto obtenido de la enajenación de elementos mancomunados,
- ciertos dividendos, así como ingresos de un establecimiento permanente y las plusvalías.

Se define también cuáles serán los gastos deducibles, siendo todos aquellos necesarios para realizar la explotación que se inscriban dentro de cuadro de actividades de producción, conservación o preservación de sus ingresos. Junto a esta definición, se advierte en el documento, que la Comisión sugiere que vaya acompañada de una lista de gastos no deducibles, entre los que se encuentran, las distribuciones de beneficios, los reembolsos de fondos propios o de préstamos, los gastos vinculados a activos poseídos por necesidades de explotación, el 50 por 100 de los costes de representación, las reservas, el Impuesto sobre Sociedades, las gratificaciones, etc.

También encontramos una referencia explícita a los bienes que deberán tener la consideración de inmovilizados, que serán los que estén afectos a la producción y obtención de ingresos. Y junto a esta definición se exponen las normas de contabilización de gastos de adquisición, mejora o construcción de ellos. Asimismo, encontramos una mención a los bienes amortizables y no amortizables.

En relación con la contabilización y reconocimiento, en el documento de trabajo se expone lo siguiente:

- Se deberá seguir el principio del devengo y que, en todo caso, para el reconocimiento de un gasto éste debe estar determinado y su importe establecido. No obstante, ciertos gastos que se derivan de obligaciones legales y que pueden ser estimados de forma fiable, podrán ser deducibles al contabilizarse en una provisión, si se corresponde con alguna actividad que dure varios ejercicios fiscales. En este caso, la deducción de la provisión se hará en función de esa duración prevista.
- Al total de los gastos deducibles se le sumarán el valor del stock al inicio del ejercicio y se le restará el valor del *stock* al cierre.
- Existen reglas especiales para los contratos a largo plazo establecidos en el párrafo 22 de la NIC 11, en el que se señala que los ingresos y gastos deberán reconocerse a cada ejercicio en función del estado de realización del contrato.
- Se establecen las condiciones para deducir las posibles insolvencias.

Se expone, asimismo, una serie de normas de valoración para el cálculo del valor de las distintas partidas que integran la base imponible: la contraprestación monetaria,

el precio de mercado, el precio en libertad de concurrencia para operaciones vinculadas.

Para las normas de amortización se distingue entre los activos a largo plazo, que se amortizarán de forma individual, de los activos de corta o mediana duración, que se agruparán para su amortización. Se expone, además, cuestiones relativas a la base de amortización, en relación a cómo está formada y al tratamiento de los gastos de mejora de los activos de larga duración, de modo tal que seguirán con el método lineal con un tanto fijo.

Los inmovilizados intangibles se amortizarán linealmente, según el documento de trabajo de 2007, de forma individual durante el período que se estime van a ser útiles a la empresa. En el caso de no poder determinar ese período de utilidad, lo serán por quince años.

Por su parte, para los activos que se amortizan por grupos, se sugiere seguir un método de amortización regresivo.

Otros aspectos que podemos destacar del documento de trabajo, son los siguientes:

- Necesidad de ofrecer una definición de entidades vinculadas, así como de adoptar un concepto de control laxo que comprenda situaciones en las que exista un potencial de influencia significativo. También se considera preferible optar por un límite fijo que por una aproximación caso por caso. Se estima que una participación efectiva o la posesión de derechos de voto del 20 por 100 o más, sería el límite apropiado. Las entidades vinculadas incluyen a los administradores y a los miembros de sus familias.
- El tratamiento de los ingresos provenientes de un tercer país y de los originados en la UE distintos a los ingresos de un establecimiento permanente, será idéntico al de los grupos consolidados, evitando así las posibles distorsiones.
- Para el caso de las sociedades que sólo tenga un establecimiento permanente en la UE, sus ingresos encontrarán cobertura en las normas consolidadas para evitar distorsiones.
- Se contiene también normas sobre la participación en entidades transparentes, distinguiéndose según que:
 - la entidad pertenezca a un Estado miembro, en cuyo caso sus partícipes deberán incluir en su base imponible la parte proporcional del rendimiento de la entidad transparente que corresponda a su participación en ella; ésta se calculará según las normas de la base consolidada matizada en algunos aspectos;
 - la entidad esté situada en un Estado no miembro de la UE, en cuyo caso la parte del beneficio se imputará a la base imponible según el principio de imposición mundial, beneficiándose, no obstante, de una deducción para eliminar la doble imposición según lo establecido en las normas aplicables a los rendimientos extranjeros.
- Sobre las pérdidas CCCTB, se sugiere que se puedan compensar en años posteriores sin límite de tiempo, pero que las compensaciones sobre años anteriores estén prohibidas.

Un aspecto importante a destacar en el documento de trabajo es el tema relativo a la consolidación, constituyéndose en una de las principales ventajas presentadas en el proyecto del grupo de trabajo. Se pretende permitir a las sociedades liberarse de las normas de establecimientos de precios de transferencia intra-grupos. Así como también permitir la consolidación de pérdidas de una forma parecida a las numerosas normativas inter-

nas de los Estados miembros. Una base consolidada debería contribuir a hacer de Europa una región atrayente para los negocios y a asegurar una base fiscal estable en un entorno mundial competitivo.

La consolidación, se propone, ha de ser obligatoria para todas las sociedades que opten por la CCCTB y que tengan una filial que responda a los criterios que se van a establecer posteriormente o un establecimiento permanente en otro Estado miembro de la UE. En tales casos se aplicaría el principio de «universalidad del perímetro o superficie».

La consolidación se extenderá al conjunto de la base imponible de todos los contribuyentes de un grupo. A salvo, eso sí, de lo establecido para las entidades transparentes como vimos más arriba.

En relación con el grupo, el documento de trabajo expone que estará formado por la sociedad madre residente en un Estado miembro de la UE y sus filiales y establecimientos permanentes residentes también en un Estado miembro de la UE, con independencia de si esa sociedad madre está controlada por otra sociedad no residente en la UE.

Para que una filial sea tenida en cuenta a efectos de la consolidación, hará falta que sus derechos de votos sean poseídos, directa o indirectamente, en un 75 por 100 o más. A efectos del cómputo, las filiales sobre las que se posea ese 75 por 100 o más de forma directa, contarán como el 100 por 100. Si la participación directa es el 50 por 100 o menos, se cuenta como cero.

Para el caso de la modificación en el nivel de participación, se sugiere que un contribuyente sea considerado como participado en un 75 por 100 y, por tanto, incluido en el campo consolidado, si cumple el 75 por 100 de participación al inicio y al final del período impositivo y siempre que ésta participación no baje nunca de más del 50 por 100 durante dicho período.

En cualquier caso, un contribuyente no será incluido en un grupo mientras no haya cumplido las condiciones de participación al menos durante un plazo de seis meses.

Asimismo, serán excluidos del grupo cuando los derechos de voto poseídos:

- caigan por debajo del 50 por 100 o
- caigan por debajo del 75 por 100 y se mantengan por debajo de ese nivel hasta el final del ejercicio fiscal.

Se sugiere en el documento de trabajo que una sociedad no sea necesariamente obligada a abandonar el grupo en el momento en que la participación esté por debajo del 75 por 100 de los derechos de voto. No obstante, como una consolidación total se aplicaría sin indemnización para los accionistas minoritarios, es de suponer que una sociedad abandone el grupo cuando la participación pase a estar por debajo del 50 por 100 de los derechos de voto.

Las sociedades que entren y salgan de un grupo entrarán en el ámbito de consolidación o lo abandonarán en la fecha de entrada o salida, por lo que su ejercicio económico de transición se dividirá en dos períodos. Otra posible solución que se apunta sería que la entrada o salida de una entidad en el grupo se presuponga realizada el primer día del ejercicio fiscal en curso. Sin embargo, considera el CCCTB WG que la primera de las soluciones parece reflejar mejor la realidad de las situaciones y permite una consolidación inmediata de las sociedades que integran el grupo y una «desconsolidación» inmediata también de las sociedades que salen. Por otra parte, este enfoque parece estar siendo aplicado ya por ciertos Estados miembros y es el preferido por las empresas.

Sin embargo, presenta una dificultad potencial como es que al final del período impositivo la sociedad no sepa si forma parte del grupo consolidado o no. Veámoslo con un ejemplo.

Tenemos el caso de un grupo, donde su ejercicio económico se corresponda con el año civil, en el que una sociedad es adquirida en un 75 por 100 en octubre, participación que cae en marzo por debajo del 75 por 100 pero siempre por encima del 50 por 100. La consolidación de la sociedad está subordinada al cumplimiento, como hemos visto, de dos criterios: primero, las condiciones de participación deben ser cumplidos durante al menos 6 meses, segundo, si la participación cae por debajo del 75 por 100, ha de volverse a superar ese porcentaje antes de final del ejercicio económico, en cuyo caso la sociedad se mantendrá en el grupo. Pues bien, en este ejemplo, el grupo deberá esperar al final del segundo período impositivo (31 de diciembre) para saber si ambas condiciones han sido cumplidas. Y saber así, por tanto, si la sociedad puede ser consolidada en los dos ejercicios económicos.

Inconveniente que puede ser solventado, como se apunta desde el documento de trabajo, consolidando las sociedades únicamente a partir de la fecha en la que las condiciones hayan sido satisfechas durante 6 meses.

Es también objeto de análisis por el CCCTB WG la cuestión de los riesgos de las repercusiones sobre el cálculo de los factores vinculados al mecanismo de división si una sociedad integra o deja un grupo CCCTB en mitad del período impositivo.

En otro orden de cosas, si como resultado de la consolidación existe una pérdida global para el grupo, se deberá compensar con futuros beneficios consolidados antes del reparto de los beneficios consolidados netos. Las pérdidas consolidadas no serán atribuidas a un contribuyente que deje el grupo, sino que permanecerán dentro de él. No obstante, si el grupo desapareciera, las pérdidas consolidadas sí serán repartidas entre los distintos contribuyentes en función de la participación de cada uno de ellos a la fecha de desaparición del grupo.

Se detiene también el documento de trabajo ahora analizado en otro aspecto concreto como es el de la venta de activos o de títulos de participación, en tales casos:

- Cuando un grupo de sociedades vende activos, éstos serán gravados siguiendo las normas generales.
- Se destaca el problema que surge cuando se venden acciones de una sociedad del grupo y ésta deja de pertenecer a él. Ésta operación no estaría gravada de aplicarse las reglas de exoneración de títulos de participación. Surge pues la pregunta de si sería necesario tener un mecanismo de tasación de la plusvalía no realizada sobre los activos subyacentes de la sociedad saliente.
- Se señala que una posición extrema consistiría en asimilar la cesión de participaciones a la venta de activos, que sería coherente con el principio en materia tributaria que implica considerar el grupo como una única entidad consolidada.
- La otra opción extrema a la que se hace referencia sería la de aplicar la exoneración normal íntegramente en todos los casos, pero lo cierto es que así se dejaría abierta la puerta a todo tipo de abusos.
- La solución intermedia propuesta consistiría en no exonerar las plusvalías realizadas en la cesión de participaciones si los activos han sido transferidos a la sociedad saliente durante el mismo período impositivo o el precedente y si la cesión ha supuesto una plusvalía.

Para el supuesto de transacciones intragrupo, propone el documento de trabajo que la base imponible consolidada no incluya ningún beneficio ni ninguna pérdida originada en operaciones intragrupo entre miembros del grupo consolidado.

En relación con los métodos de consolidación, se estima que a la hora de consolidar hay que eliminar las transacciones intragrupo para que sólo tengan impacto fiscal las operaciones entre el grupo y terceros u otras sociedades del grupo no consolidadas.

Existen dos propuestas para los ingresos y gastos intragrupos que no vayan ligados a bienes amortizables que pueden:

- ignorarlos completamente,
- o ser incluidos por cada sociedad del grupo y eliminarlos cuando se haga la consolidación.

Se dedica asimismo un apartado específico a analizar cuál ha de ser el tratamiento a dar a los ingresos de origen extranjero, así como al estudio de la posible exención de ingresos provenientes de participaciones extranjeras. Aquí, las propuestas de normas comunes se han elaborado teniendo en cuenta los diferentes tipos de acuerdo en vigor con terceros países. Sin embargo, se recuerda que la Directiva tendría prioridad sobre los acuerdos adoptados entre los propios Estados miembros en caso de conflicto. Las normas sobre los ingresos con origen en el extranjero a incorporar a la futura Directiva deberían asegurar un nivel adecuado de protección a la base, al mismo tiempo que limitarían los riesgos de conflicto con los acuerdos bilaterales en vigor. Los ingresos con origen en el extranjero serán incluidos en la CCCTB en virtud del principio de sujeción de la renta mundial, incluso si gran parte de los mismos están exonerados. En el documento de trabajo se señala la necesidad de tener en cuenta cuatro tipos de ingresos:

- Los que provengan de establecimientos permanentes.
- Los de participaciones financieras importantes (se sugiere que sean definidas como aquella en la que el contribuyente destinatario de los ingresos ostenta al menos el 10 por 100 del capital o de los derechos de voto y lo mantiene durante al menos 12 meses de forma ininterrumpida).
- Los de participaciones en cartera.
- Los ingresos provenientes de bienes intangibles, como es el caso de los cánones, patentes, intereses, etc.

Si los ingresos provienen de terceros países, los ingresos de establecimientos permanentes y de participaciones financieras importantes estarán exentos, salvo que se use el método del crédito del impuesto para evitar la doble imposición cuando la cuota resultante del Impuesto sobre Sociedades en ese tercer país se considere baja (15). Los ingresos procedentes de las participaciones en cartera y los provenientes de bienes intangibles, estarán sujetos al impuesto teniéndose en cuenta el impuesto pagado en origen. Cuando los ingresos extranjeros son percibidos por un miembro de un grupo consolida-

(15) El documento de trabajo que analizamos no ha sido traducido oficialmente al español. Hemos manejado la versión inglesa y francesa del mismo. Al respecto del término «crédito del impuesto», hemos de señalar que en la versión inglesa se usa el concepto de *tax credit*, mientras que en la francesa se usa el de *crédit d'impôt*. Nosotros hemos considerado conveniente utilizar el referido término de «crédito del impuesto» pues, si bien no es común su uso en el derecho interno español, en ambos casos es la traducción literal. No obstante, con ello se hace referencia al tradicional sistema de la imposición que se ha usado como deducción en cuota para evitar la doble imposición internacional.

do estarán sujetos al impuesto y serán compartidos entre los Estados miembros según la clave de reparto. Lo mismo ocurrirá, para cada Estado miembro, con el coste del crédito del impuesto pagado en el extranjero.

Si los ingresos tienen su origen en la Unión Europea (entre los que se incluyen los ingresos nacionales, esto es, los obtenidos en el propio Estado de residencia), en caso de ser de un establecimiento permanente serán siempre consolidados en la base imponible del grupo o de la sociedad no consolidada de la que dependa. Los derivados de participaciones financieras importantes, también serán consolidados a condición de que el límite mínimo de participación en materia de consolidación (75%) sea alcanzado. De no ser el caso, se les aplicará el mismo tratamiento que a los ingresos con origen en terceros países. Para los de participaciones en cartera se estará al mismo tratamiento que existe para con los de terceros países, al igual que con el resto de ingresos, a menos que las exigencias en materia de consolidación no sean satisfechas.

Estas disposiciones en relación con ingresos exteriores tienen por objeto eliminar la doble imposición económica concerniente a las participaciones financieras importantes. Las condiciones para su exención, señala el documento, serán establecidas sobre el modelo de la Directiva matriz-filial, en tanto es un sistema menos complejo en la práctica que el del crédito del impuesto, especialmente en los grupos con grandes estructuras. Exención que se anularía retroactivamente en caso de no mantener durante los 12 meses al menos el 10 por 100 del capital o de los derechos de voto.

De optarse por la exención, se estiman necesarias la adopción de medidas protectoras de la base imponible. Son dos las posibilidades que se recogen: la primera, recurrir a la imposición anti-abuso o *switch over* y al método del crédito del impuesto cuando la exención no está justificado por la baja tributación local; la segunda, las reglas comunes sobre las sociedades extranjeras controladas. Se propone entender justificada la exención cuando los beneficios procedentes de terceros países se sometan a un gravamen de, al menos, el 40 por 100 de la media de imposición del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los Estados miembros. Y siempre que no sean sometidos a un régimen especial que culmine en un nivel de imposición netamente inferior.

No obstante la exención, se sugiere que los intereses sobre los préstamos suscritos para la adquisición de tales participaciones sean, en principio, deducibles. La denegación de la deducción se estima que haría poco atractiva la CCCTB para los grupos de la Unión Europea. No obstante, se deja constancia de la necesidad de adoptar medidas protectoras para garantizar que las sociedades de la Unión Europea no conviertan artificialmente los ingresos gravados en ingresos exentos, financiando así filiales no comunitarias o no consolidadas con un nivel artificialmente elevado de capitales propios. Endeudarse para financiar de modo artificial niveles elevados de capitales propios en una filial supondrá una deducción por intereses en la Unión Europea; mientras que los ingresos de la participación estarán total, o casi totalmente, exentos. Se propone examinar la ratio fondos propios–deudas del grupo en su conjunto y restringir así la deducción, limitando pues los acuerdos artificiosos. En todo caso, es oportuno encontrar un equilibrio entre la protección de la base imponible y la obtención de un sistema competitivo, práctico y que no sea demasiado complicado.

Se sugiere también extender la exención a los ingresos percibidos por establecimientos permanentes, ya que en caso contrario se produciría una distorsión. Esto también se aplicaría a un contribuyente no residente si la participación está vinculada a las actividades llevadas a cabo por el contribuyente no residente a través de un establecimiento permanente en un Estado miembro. Asimismo, en línea con lo anterior, se estima que puedan declarar como gasto deducible una cantidad fija del 5% de los beneficios distribuidos, salvo que el contribuyente esté en condiciones de determinar una cifra distinta.

En cuanto a los ingresos derivados de participaciones en carteras y los provenientes de bienes intangibles, que no están exentos, se propone que, en el cálculo del crédito del impuesto máximo autorizado, los gastos deducibles conexos sean deducidos de dichos ingresos. En la mayoría de los casos estas retenciones de impuestos se practican sobre el ingreso bruto por el Estado de origen, de forma que la capacidad de crédito debería ajustarse. Se sugiere que los gastos vinculados a este ingreso sean considerados como si fueran el 2 por 100 del ingreso bruto, salvo que el contribuyente, al igual que antes, esté en condiciones de determinar una cifra distinta.

Se recoge en el documento de trabajo que, para el caso de Estados miembros con tipos de gravamen progresivo, si los ingresos de un contribuyente residente que procedan del exterior de la Unión Europea están exentos, tales Estados miembros puedan, no obstante, tener en cuenta de manera ficticia el ingreso exento para calcular el importe del impuesto sobre la base del ingreso residual de ese contribuyente residente.

Para el caso de contribuyentes residentes que obtengan rentas no exentas provenientes de varios terceros países, el crédito del impuesto se calcularía separadamente para cada tercer Estado y para cada tipo de renta.

En relación con la aplicación de las medidas anti-abuso, el propio grupo de trabajo (CCCTB WG) presentó el 26 de marzo de 2008 un documento de trabajo. Como más arriba hemos expuesto, en muchas ocasiones el señalado grupo de trabajo aborda la posibilidad de crear normas anti-abuso para introducirlas en la CCCTB, pero sin llegar a tratarlas de forma sistemática. Se parte de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre la «Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa –dentro de la UE y en relación con terceros países–» (16). En la citada Comunicación se analiza los principios derivados de la jurisprudencia pertinente del TJCE, a fin de suscitar un debate más general sobre cuáles pueden ser las respuestas adecuadas frente a los retos que se les plantean a los Estados miembros en este ámbito. Por ello, a juicio del grupo de trabajo, proporciona un marco útil a las normas concretas de la CCCTB, pero, evidentemente, la legislación sobre la base consolidada debe ser más específica y detallada que la citada Comunicación.

En el documento de trabajo se considera que, en términos generales, los contribuyentes sujetos a la CCCTB deben ser libres para organizar sus actividades económicas de la manera que juzgue más beneficiosa para ellos. No obstante, tal libertad puede llegar a un punto en el que no pueda ser tolerada por las autoridades tributarias, de ahí la necesidad de las normas anti-abuso.

Estas normas cubren gran variedad de posibles reglas y disposiciones. Se constata por el grupo de trabajo que algunos Estados miembros disponen de una regla anti-abuso general que se puede aplicar a todos los casos de abuso, mientras que otros aplican normas anti-abuso específicas para luchar contra una práctica concreta, tales como las normas en materia de subcapitalización, las relativas a sociedades extranjeras controladas, o también las normas *switch over* por medio de las cuales la exención se transforma en una incorporación de ingresos acompañada de la imputación de un crédito del impuesto con el fin de evitar la doble imposición.

Sobre esta materia ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones los últimos años el TJCE, obligando a varios Estados miembros a revisar sus sistemas. Las modificaciones se han efectuado de dos formas: por un lado, los Estados miembros que

(16) COM/2007/0785 final.

han restringido únicamente la aplicación de estas reglas a los residente de terceros países; por otro lado, los Estados miembros que las han extendido con vistas a cubrir igualmente las situaciones internas puramente circunscritas al ámbito nacional. En este aspecto, el grupo de trabajo resalta la opinión mantenida por la Comisión en su Comunicación en el sentido de entender que sería lamentable que, para no ser acusados de discriminación, los Estados miembros ampliaran la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas destinadas a reducir la evasión transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no existe ningún riesgo en este sentido. Decisiones unilaterales de esta índole sólo minan la competitividad de las economías de los Estados miembros y no redundan en beneficio del mercado interior.

En el documento de trabajo del CCCTB WG sobre las medidas anti-abuso, se expone una norma anti-abuso general, y una serie de reglas específicas (17). No es el lugar este de entrar en el análisis detallado de tales cuestiones, por lo que nos limitaremos a reflejar la regla anti-abuso general propuesta para su aplicación en la CCCTB. Con ella lo que se pretende es permitir a las autoridades tributarias recalificar las transacciones totalmente artificiales. No obstante, son conscientes de la necesidad de permitir al contribuyente estar en poder siempre de refutar esta recalificación aportando la prueba de una justificación económica.

La regla general, se señala, podría instaurarse en combinación con reglas específicas o sin ninguna otra disposición anti-abuso. La puesta en vigor de simplemente una regla general ofrecería un utensilio flexible para los Estados miembros para luchar contra las prácticas abusivas. Pero al mismo tiempo podría ser una disposición difícil de aplicar en tanto su interpretación podría ser diferente en cada uno de los Estados miembros, introduciendo entonces un principio de incertidumbre.

Ahora bien, si la norma general se acompaña de otras disposiciones anti-abuso más específicas, como la de subcapitalización, la *switch over*, etc., la pregunta que inmediatamente habría de hacerse es con respecto a cuál será el campo de aplicación de aquella norma general. Los servicios de la Comisión estiman que este tipo de combinación proveería a las Administraciones tributarias de normas específicas simples y fáciles de aplicar, con el objetivo de luchar contra los casos de abuso específico y bien conocido; mientras que una regla general podría ser aplicada para luchar contra cualquier otro abuso eventual imposible de prever en el momento de la elaboración de normas comunes.

En cualquier caso hay muchas cuestiones que han de contestarse y muchos son los problemas que se deben resolver para establecer una tributación sobre una base imponible común consolidada europea. Entre otras, sobre la administración y mecanismos de reparto de los beneficios consolidados; o sobre quién tendrá la competencia para la gestión y comprobación de la tributación en dicho régimen; o, en fin, qué tributación tendrán las sociedades cuyas actividades son puramente locales o cuyas filiales se encuentren mayoritariamente en terceros países.

(17) Las reglas específicas analizadas por el grupo de trabajo son las siguientes:

- Normas en materia de subcapitalización.
- Norma del *switch over*.
- Normas relativas a los SEC.
- Normas que permitan la recalificación de ventas de acciones en ventas de activos para evitar el abuso con las reglas de consolidación en relación con la exención de rentas de participación financiera.
- Normas tendientes a evitar las dobles deducciones en las situaciones de *sandwich*.
- Normas para evitar la manipulación de los factores en la repartición proporcional.

Sería absolutamente pretencioso y temerario por nuestra parte dar respuesta a estas preguntas. Lo que trataremos de hacer es, en primer lugar, poner de manifiesto cuál es el estado de la cuestión en estos temas en la Comisión mediante los documentos que ha hecho públicos; y, en segundo lugar, apuntar hacia dónde parece que van las soluciones a los problemas planteados tomando como referencia, como no podía ser de otro modo, a la doctrina más especializada en la materia.

3. ASPECTOS GENERALES DE LA BASE CONSOLIDADA COMÚN

3.1. Aplicación de las NIC/NIIF

El *International Accounting Standards Committee* (IASC) fue constituido en 1973 mediante un acuerdo establecido entre institutos profesionales de contables de un conjunto de países (Alemania, Austria, Canadá, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México, Reino Unido y los Estados Unidos de América), incorporándose al mismo entre 1983 y 2001 los institutos profesionales miembros de la Federación Internacional de Contables. En mayo de 2000 la IASC se dotó de un nuevo marco regulador conocido como Constitución de la IASC (18).

El objetivo del IASC es la elaboración de un conjunto de normas de contabilidad de interés general que permitan la confección de unos estados financieros que reúnan una elevada calidad y transparencia y que sean así susceptibles de ser comparados. Todo ello con el objetivo de suministrar información para la toma de decisiones económicas.

Por su origen, las normas internacionales de contabilidad derivan de una organización privada de base fundacional. Sin embargo, por su destino, tales normas pretenden dar satisfacción a un interés público, a saber, el de claridad y transparencia de los estados financieros como elemento básico de protección de los inversores, con el paso del tiempo han visto aumentada su influencia y la aceptación de sus normas a nivel mundial.

A día de hoy, el IASC ha aprobado 41 normas –algunas de ellas sustituidas por otras posteriores– y 31 interpretaciones, además de un marco conceptual que fue aprobado en 1989.

Pero antes de entrar en materia, nos vemos en la obligación de hacer una precisión previa. Se entenderán incluidas dentro del concepto amplio de «normas internacionales de contabilidad», a saber: las Normas internacionales de contabilidad (NIC), las Normas internacionales de información Financiera (NIIF), las interpretaciones correspondientes (interpretaciones del SIC/interpretaciones del IFRIC), así como también las modificaciones ulteriores de dichas normas y de las interpretaciones correspondientes, así como las futuras normas y las interpretaciones correspondientes que pueda elaborar o aprobar el Consejo de normas internacionales de contabilidad (CNIC) (19). Así pues, si bien las NIC se incluyen dentro de un conjunto superior denominado normas internacionales de contabilidad, en el que junto a ellas están, entre otras, las NIIF. Pero para intentar hacer más clara la exposición, aun a riesgo de caer en la simplicidad o en no ser del todo riguroso en el uso de la terminología, utilizaremos las siglas NIC para referirnos al conjunto de ellas. Intentamos evitar de este modo la confusión que genera la propia redacción del precepto en tanto «como puede observarse denomina con total identi-

(18) *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*, CISS, págs. 13 a 42.

(19) *Cfr.* artículo 2 del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

dad a las que adopta con una de las partes de las que toma como base para su adopción» (20).

Dicho esto, hemos de fijar nuestro punto de partida: interrogarnos por cómo se incorporan las NIC al Derecho Comunitario. Así, hemos de señalar que mediante la Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo de 13 de junio de 2000, la Comisión expuso su nueva estrategia en materia de contabilidad, en un intento de corregir la diversidad de normativa contable bien por tradición bien por la insuficiencia de las Directivas contables. Parte la Comisión para ello de la existencia del acuerdo entre el antes señalado Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (el *International Accounting Standards Committee*, IASC) y la Organización Internacional de Comisiones de Mercados de Valores (*International Organization of Securities Commissions*, IOSCO), organismo integrado por las agencias reguladoras de las bolsas de valores de los distintos países. Mediante tal acuerdo, este último recomendó a sus miembros que permitieran a las empresas extranjeras utilizar las NIC para la preparación de sus estados financieros. O, dicho de otro modo, el IOSCO recomendó a sus países miembros la aceptación de los estados contables de las empresas extranjeras elaborados según las referidas NIC.

Constatado ello, y consciente del estancamiento del proceso armonizador de la normativa contable, en tanto la política de Directivas hasta entonces llevada a cabo se había mostrado insuficiente para alcanzar el objetivo de comparabilidad debido a su amplio margen de aplicación, las Instituciones comunitarias, fundamentalmente la Comisión, decidieron un cambio de estrategia. Ya no se iban a elaborar normas contables, sino que se adoptarían por parte de la Comisión, es decir, se incorporarían al ordenamiento jurídico comunitario, las NIC. Por tanto, un sistema de convivencia entre las directivas contables existentes y las referidas NIC.

A resultas de tal sistema de convivencia surgen las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Comisión a través de un procedimiento determinado en el que se verifica tanto su compatibilidad con la normativa comunitaria como su condición de favorecedora del interés público europeo, siempre que cumplan los requisitos de comprensibilidad, pertinencia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección. Un último requisito, en este caso formal, será el de la exigencia de su publicación íntegra en todas las lenguas oficiales de la Comunidad, en forma de reglamento de la Comisión, en el DOUE.

Como es sabido, las NIC se aplican, a partir de 1 de enero de 2005, como más adelante veremos, de manera obligatoria solamente para la formulación de las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades que han emitido valores admitidos a cotización en mercados regulados, en tanto que las cuentas individuales continuarán formulándose de acuerdo con las normas de cada Estado miembro, armonizadas de acuerdo con lo previsto en la Directiva 78/660/CEE. Sin perjuicio, ahora bien, de la facultad de los Estados miembros de fomentar o incluso exigir el uso de las NIC en relación con la formulación de las cuentas individuales.

Como ha puesto de relieve GONZÁLEZ GARCÍA,

«La normalización contable es un fenómeno que articula en torno a un conjunto normativo la presentación de información por las unidades económicas, con el objetivo de satisfacer las necesidades de los «terceros» ajenos a la empresa, entre los que se en-

(20) Vid. la Introducción que los autores hacen a la obra *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2006, pág. 28.

cuentran los inversionistas, los proveedores, la Hacienda Pública, y cualquier otro interesado en la información económico-financiera (contable) elaborada por las empresas.

El equilibrio entre las necesidades de cada uno de los grupos sociales interesados en la misma y la limitación de los posibles efectos distorsionadores que sobre el sistema económico en general puede producir la aplicación de normas y criterios contables, constituye la principal exigencia de la normalización contable. Todo ello en el marco de transparencia, fiabilidad y comparabilidad que deben predicarse como características fundamentales de la información contable en su entorno económico, jurídico y social» (21).

La puesta en práctica de la nueva estrategia contable de la Comisión motivó dos modificaciones de la Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales individuales; otras dos de la Directiva 83/349/CEE, relativa a las cuentas anuales consolidadas; así como la publicación del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Las modificaciones de las Directivas tenían por objeto evitar las discrepancias que pudieran existir entre los mandatos de las mismas y el cuerpo de las normas internacionales de contabilidad. Mientras que, por su parte, el Reglamento 1606/2002, a través del cual se establece el cauce jurídico de incorporación de las NIC al Derecho comunitario, impone a las sociedades europeas cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de la UE, la obligación de elaborar sus cuentas consolidadas, a partir del 1 de enero de 2005, de conformidad con las referidas NIC.

En cualquier caso existían varios problemas de aplicación de las NIC, destacando, en primer lugar, que las normas comunitarias, a efectos de la valoración de los elementos patrimoniales sólo admitían como criterio el precio de adquisición, mientras que un buen número de NIC exigen o permiten, en determinados supuestos, la valoración por el valor razonable. En segundo lugar, el relativo a las diversas opciones que para concretos elementos las NIC admiten para su valoración, dejando al criterio del profesional su elección; sin embargo en determinados Estados miembros, como es el caso de España (con la reciente aprobación del Plan General Contable 2007), ha sido el legislador quien ha impuesto un criterio único y común.

En el seno de la Unión Europea, y a fin de paliar los problemas anteriores, la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, facultó a los Estados miembros a permitir la valoración por el valor razonable de ciertos instrumentos financieros, incluidos los derivados, tanto en relación con las cuentas individuales como las consolidadas —opción adoptada por España—. Para ello, se incorporó una nueva Sección, la 7bis), a la Directiva 78/660. Mientras que la Directiva 2003/51/CE, de 18 de junio de 2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, añade un nuevo artículo a la referida Sección al objeto de facultar a los Estados miembros para permitir o exigir la valoración por el valor razonable de otras clases de elementos patrimoniales, distintos de los instrumentos financieros.

Posteriormente se ha publicado la siguiente normativa en la materia:

- Reglamento (CE) núm. 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento CE 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo

(21) GONZÁLEZ GARCÍA, J. R.: Prólogo a la obra *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea*, op. cit., pág. 5.

(DO L 261 de 13.10.2003). Este Reglamento aprueba las NIC y las interpretaciones conexas, confirmando su aplicación obligatoria a partir del ejercicio 2005, de conformidad con el Reglamento general sobre las NIC (Reglamento 1606/2002). Esta aprobación engloba a todas las normas contables internacionales, así como sus interpretaciones, excepto las NIC 32 y 39, en tanto estaban siendo objeto de revisión por el IASC.

- Reglamento CE núm. 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004, por el que se modifica el Reglamento 1725/2003 (DO L 111 de 17.4.2004). El objeto de este reglamento es facilitar la transición hacia las NIC. La norma indica el procedimiento que hay que seguir para una primera aplicación de las NIC, en particular, por lo que respecta al balance de apertura. Además, garantiza la transparencia al exigir que la entidad que las publica explique los efectos del paso a las NIC en su situación financiera, su resultado y sus flujos de tesorería, con el fin de limitar las reacciones del mercado.
- Reglamento CE núm. 2086/2004 de la Comisión, de 19 de noviembre de 2004, por el que se modifica el Reglamento núm. 1725/2003 (DO L 363 de 9.12.2004). La Comisión adapta el Reglamento sobre la NIC 39. A partir del 1 de enero de 2005, esta norma se aplica a todas las empresas de la UE que cotizan en bolsa, excepto en el caso de dos exclusiones temporales. La primera se refiere a la aplicación del sistema del «valor razonable» a todos los elementos del balance de una empresa que cotee en bolsa. Este método consiste en valorar al precio de mercado del momento los elementos del balance y contabilizar los derivados de los productos financieros complejos utilizados por los bancos para cubrir sus riesgos. La Comisión precisa que la Directiva 78/660, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, no permite aplicar la opción del valor razonable a todos los elementos del pasivo y, en particular, a las acciones propias de las empresas. La segunda exclusión se refiere a la aplicación de determinadas disposiciones relativas a la contabilidad de cobertura que, según la mayoría de los bancos europeos, implicaría modificaciones desproporcionadas y costosas tanto de la gestión de su activo y de su pasivo, como de su sistema contable.
- Reglamento CE núm. 2236/2004, de la Comisión, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento núm. 1725/2003 (DO L 392 de 31.12.2004). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002, a las NIIF números 1 y 3 a 5, así como las NIC números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. Estas nuevas normas completan la «plataforma estable», es decir, el conjunto de normas que las sociedades comunitarias con cotización oficial deberían aplicar en sus cuentas consolidadas a partir el 1 de enero de 2005 en adelante. El objetivo general es mejorar la calidad de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y aumentar la convergencia de las normas de contabilidad en todo el mundo, así como garantizar la uniformidad entre las normas internacionales de contabilidad.
- Reglamento CE núm. 2237/2004, de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, por el que se modifica el Reglamento núm. 1725/2003 (DO L 3939 de 31.12.2004). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la NIC 32 y a la Interpretación CI-NIIF 1.
- Reglamento CE núm. 2238/2004, de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004, que modifica el Reglamento (CE) num. 1725/2003 (DO L de 31.12.2004). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. A partir de una revisión que en las NIC lleva a cabo el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la Comisión consideró válidos los objetivos de ese proyecto que, en gene-

ral eran los de reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar mejoras en la estructura de las NIC existentes, incorporándose las interpretaciones existentes a las normas mejoradas para aumentar su transparencia y uniformidad, así como para hacerlas más completas.

- Reglamento CE núm. 211/2005 de la Comisión, de 4 de febrero de 2005, que modifica el Reglamento (CE) num. 1725/2003 (DO L 41 de 11.2.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a las NIIF 1 y 2 y a las NIC números 12, 16, 19, 32, 33, 38 y 39. Se exige así, por primera vez que las empresas reflejen en sus cuentas de resultados los efectos de las transacciones de pagos basados en acciones, incluidos los gastos relacionados con transacciones en que se ofrece la opción de compra de acciones a directivos y empleados.
- Reglamento CE núm. de la Comisión, de 7 de julio de 2005, que modifica el Reglamento (CE) num. 1725/2003 (DO L 175 de 8.7.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 en lo que respecta a la Interpretación CINIIF 2. Esta interpretación aclara que la clasificación de las aportaciones de socios como pasivo financiero o como patrimonio depende de las características de dichas aportaciones, especialmente las características de rescate.
- Reglamento CE num. 1751/2005 de la Comisión, de 25 de octubre de 2005, que modifica el Reglamento (CE) num. 1725/2003 (DO L 282 de 26.10.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 en lo que respecta a la NIIF 1, NIC 39 y SIC 12. La NIC 39 establece fundamentalmente principios básicos para reconocer y valorar los activos financieros y pasivos financieros y fue adoptada por la Comisión Europea mediante el Reglamento 2086/2004, a excepción de ciertas disposiciones sobre el uso de la opción del valor razonable completa y sobre la contabilidad de coberturas. Posteriormente, el IASB publicó la modificación de la NIC 39 como parte de la iniciativa del CNIC para facilitar el cambio a las NIC/NIIF a las sociedades europeas, especialmente las registradas en la Comisión americana de valores y cambio (American Securities and Exchange Commission-SEC), de ahí la adaptación de las normas comunitarias a tales modificaciones. Por su parte, la modificación de la SIC 12 trata la exclusión que en ese momento producía del alcance de la SIC 12 para los planes de retribuciones postempleo y a los planes de retribuciones en forma de instrumentos de capital (SIC-12.6). El objetivo del cambio de alcance es garantizar la coherencia con lo exigido en la NIC 19 Retribuciones a los empleados e introducir los cambios consiguientes exigidos por la reciente adopción de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- Reglamento CE num. 1864/2005 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2005, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 299 de 16.11.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la NIIF 1 y a las NIC 32 y 39. En la reforma operada con el Reglamento 1725/2003, se adoptaron una serie de NIC, excepto las 32 y 39 y sus interpretaciones. Pero tras la revisión realizada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC-IASB) de tales NIC en aras de mejorar la calidad y uniformidad del texto, en la 39 se introdujo una opción que permitía a las entidades designar irrevocablemente una vez efectuado el reconocimiento inicial si determinado activo financiero o pasivo financiero debe valorarse al valor razonable con las pérdidas y ganancias reconocidas en los resultados (la «Opción del valor razonable completa»). Sin embargo, el Banco Central Europeo (BCE), los supervisores prudenciales representados en el Comité de Basilea así como los responsables de la reglamentación de valores expresaron su preocupación ante la posibilidad de que una opción del valor razonable sin restricción pudiera utilizarse de manera inadecuada, en especial para los instrumentos financieros

relativos a los pasivos propios de una sociedad. El CNIC reconoció estas preocupaciones y consecuentemente publicó un proyecto de exposición el 21 de abril de 2004 proponiendo una modificación de la NIC 39 para restringir el alcance de la opción del valor razonable. Con el fin de tener una adecuada orientación contable acerca de los instrumentos financieros a tiempo para la aplicación en 2005, la Comisión aprobó la NIC 39 con la exclusión de ciertas disposiciones relativas a la Opción del valor razonable completa y la contabilidad de las coberturas mediante el Reglamento 2086/2004. La Comisión consideró que esta exclusión tenía un carácter excepcional y temporal hasta que finalice la resolución de los problemas pendientes mediante nuevas consultas y debates. El 16 de junio 2005 el CNIC publicó una modificación de la NIC 39 para la valoración mediante la opción del valor razonable. Tal opción revisada restringe la aplicación a las situaciones en las que esto da lugar a una información más pertinente, porque elimina o reduce significativamente una incoherencia de valoración o reconocimiento («desfase contable»); o un grupo de activos financieros y pasivos financieros o ambos es gestionado con una estrategia de inversión o una gestión de riesgo documentada. Además, la Opción del valor razonable revisada permite un contrato combinado entero con uno o más derivados insertados como activo financiero o pasivo financiero al valor razonable a través de los resultados en determinadas circunstancias. Por lo tanto, la aplicación de la Opción del valor razonable revisada está restringida a los casos en los que deben respetarse ciertos principios o circunstancias. Finalmente, la aplicación debería ir acompañada de una información adecuada. Esto dio lugar a que se insertarse las disposiciones relativas a la aplicación de la Opción del valor razonable al pasivo financiero que se excluyeron en virtud del Reglamento 2086/2004. El CNIC reconoce que a efectos de una supervisión prudencial, la norma revisada no impide que los supervisores prudenciales hagan una evaluación de rigor sobre las prácticas de valoración del valor razonable de una entidad financiera regulada y de la solidez de sus estrategias, políticas y prácticas de gestión de riesgos subyacentes y tomen las medidas apropiadas. Además, el CNIC reconoce que ciertas informaciones ayudarían a unos supervisores prudenciales a su evaluación de las exigencias de capital. Éste es particularmente el caso por lo que se refiere al reconocimiento de las ganancias que se derivan del deterioro en la propia posición crediticia que se deben estudiar más en profundidad de cara a la introducción de nuevas mejoras en la NIC 39. La adopción de las modificaciones de la NIC 39 implica, por consiguiente, modificaciones de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1 y de la NIC 32 para garantizar la uniformidad entre las normas de contabilidad afectadas. Habida cuenta del nuevo planteamiento basado en los principios de la Opción del valor razonable y de la necesidad de que las entidades que los adopten por primera vez proporcionen estados financieros iniciales más significativos e información comparativa, se hizo preciso prever la aplicación retroactiva del Reglamento a partir del 1 de enero de 2005.

- Reglamento CE num. 1910/2005 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 305 de 24.11.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a las NIIF 1 y 6, y las NIC 1, 16, 19, 24, 38 y 39 y a las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 4 y 5. El 9 de diciembre de 2004 el CNIC publicó la NIIF 6 como solución provisional para permitir que las entidades de este sector cumplan con las NIIF sin necesidad de cambios importantes en la práctica contable. La NIIF 6 permite, a las entidades que incurren en gastos de exploración y evaluación, exenciones de los requisitos de otras NIIF. Mientras que, el 16 de diciembre de 2004, modificó la NIC 19 introduciendo una nueva opción relativa al reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales para los planes de pensiones con prestaciones definidas, permitiendo el reconocimiento de ganancias y pér-

didadas actuariales, íntegramente, en un estado de ingresos y gastos reconocidos fuera del estado de pérdidas y ganancias, es decir que las ganancias y pérdidas actuariales pueden reconocerse directamente en instrumentos de capital. La modificación también especifica cómo las entidades pertenecientes a un grupo deberán contabilizar los planes con prestaciones definidas del grupo en sus estados financieros independientes y exige información adicional. Por su parte, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) publicó el 2 de diciembre de 2004 la Interpretación 4 en la que estableció los establece criterios para determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, por ejemplo algunos contratos firmes de compra (*take-or-pay*). En ella se aclara en qué circunstancias los acuerdos que no adoptan la forma jurídica de un arriendo deben, no obstante, contabilizarse de conformidad con la NIC 17 Arriendos. Y el 16 de diciembre de 2004 la Interpretación CINIIF 5, que estableció cómo debería contabilizar un contribuyente su interés en un fondo y cómo debería contabilizar las contribuciones adicionales.

- Reglamento CE num. 2106/2005 de la Comisión, de 21 de diciembre de 2005, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 337 de 22.12.2005). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la NIC 39. Ya antes, la Comisión había adoptado la NIC 39 con la exclusión de algunas disposiciones relativas a la opción del valor razonable completa y a la contabilidad de coberturas, mediante los Reglamentos, como hemos expresado más arriba, 2086/2004 y 1864/2005. No obstante, el 14 de abril de 2005, el CNIC publicó una Modificación a la NIC 39 que permitía designar, en determinadas circunstancias, el riesgo de tipo de cambio de una transacción prevista intragrupo como partida cubierta en los estados financieros consolidados. Era práctica común de gestión del riesgo, designar el riesgo de tipo de cambio de una transacción prevista intragrupo como partida cubierta y la NIC 39 en vigor no permitía la contabilidad de coberturas en este caso. En el marco de la NIC 39 en vigor, solamente podía designarse como partida cubierta una transacción externa a la entidad. De ahí, pues, la modificación del Reglamento 1725/2003.
- Reglamento CE num. 108/2006 de la Comisión, de 11 de enero de 2006, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 24 de 27.1.2006). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a las NIIF 1, 4, 6 y 7 y a las NIC 1, 14, 17, 32, 33 y 39 y a la Interpretación (CINIIF) 6 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. El 30 de junio de 2005, el CNIC-IASB emitió modificaciones a la NIIF 1 con el fin de aclarar la redacción de una excepción aplicable a las entidades que adopten por primera vez las NIIF y que decidan aplicar la NIIF 6 antes del 1 de enero de 2006. El 18 de agosto de 2005, el CNIC emitió la NIIF 7 que introduce nuevas exigencias para mejorar la información sobre los instrumentos financieros de la entidad que figure en sus estados financieros. Esta Norma sustituyó a la NIC 30 y parte de la información exigida en la NIC 32. En la misma fecha el CNIC también emitió una modificación a la NIC 1, introduciendo las exigencias relativas a la información a revelar sobre el capital de una entidad. Y emitió, asimismo, modificaciones a la NIC 39 y la NIIF 4. Con estas modificaciones se pretendía garantizar que los emisores de contratos de garantía financiera incluyeran en su balance el pasivo resultante. Por su parte, el 1 de septiembre de 2005, el CINIIF publicó la Interpretación CINIIF 6, por la que se aclaraba la contabilización de las obligaciones generadas por el coste de la gestión de residuos. La adopción de la NIIF 7 implica, consecuentemente, la modificación de otras normas internacionales de contabilidad para garantizar la uniformidad entre las mismas. Estas modificaciones consiguientes afectaron a la NIIF 1, la NIIF 4, la NIC 14, la NIC 17, la NIC 32, la NIC 33 y la NIC 39, lo que exigía, consecuentemente la modificación del Reglamento 1725/2003.

- Reglamento CE num. 708/2006 de la Comisión, de 8 de mayo de 2006, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 122 de 9.5.2006). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la NIC 21 y a la Interpretación (CINIIF) 7 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. El 24 de noviembre de 2005, el CINIIF publicó la Interpretación CINIIF 7 en la que se aclaraba lo exigido en la NIC 29 sobre las cuestiones a tener en cuenta relativas a cómo una sociedad debe «reexpresar» sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29 en el primer ejercicio en que identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional. El 15 de diciembre de 2005, el CNIC-IASB emitió una Modificación de la NIC 21 para aclarar sus requisitos sobre la inversión de una entidad en negocios en el extranjero. A las sociedades les preocupaban los préstamos que forman parte de la inversión de una sociedad en un negocio en el extranjero ya que la NIC 21 disponía que el préstamo debía denominarse en la moneda funcional de la sociedad o negocio en el extranjero para que las diferencias de cambio que surgían pudieran reconocerse en la rúbrica del patrimonio neto de los estados financieros consolidados. Sin embargo, en la práctica el préstamo puede denominarse en otra (tercera) moneda. El CNIC concluyó que no había pretendido imponer esta restricción, por lo que publicó esta modificación para permitir que el préstamo se denominara en una tercera moneda. De ahí, aquí también, la necesidad de modificar el Reglamento 1725/2003.
- Reglamento CE num. 1329/2006 de la Comisión, de 8 de septiembre de 2006, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 247 de 9.9.2006). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a las Interpretaciones (CINIIF) 8 y 9 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. El 12 de enero de 2006, el CINIIF emitió la interpretación CINIIF 8 en la que aclaraba que de la NIIF 2 era de aplicación a los acuerdos en los que una entidad realiza pagos basados en acciones aparentemente sin contraprestación o con una contraprestación inadecuada. Posteriormente, el 1 de marzo de 2006, emitió la interpretación CINIIF 9 con la que pretendía aclarar algunos aspectos del tratamiento de los derivados implícitos con arreglo a la NIC 39.
- Reglamento CE num. 610/2007 de la Comisión, de 1 de junio de 2007, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 141 de 2.6.2007). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la Interpretación 10 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. El 20 de julio de 2006 se publicó la Interpretación CINIIF 10, con la que se aclaraba que las pérdidas por deterioro de valor del fondo de comercio y de determinados activos financieros (inversiones en instrumentos de capital clasificados como disponibles para la venta e instrumentos de capital no cotizados valorados al coste) que se hayan reconocido en los estados financieros intermedios no debían revertirse en posteriores estados financieros intermedios o anuales. La interpretación se hizo necesaria debido a una aparente contradicción entre los requisitos de la NIC 34 y los de la NIC 36 con respecto a las disposiciones sobre deterioro del valor de determinados activos financieros contenidas en la NIC 39.
- Reglamento CE num. 611/2007 de la Comisión, de 1 de junio de 2007, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 141 de 2.6.2007). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la Interpretación 11 del CINIIF. En este caso el objeto de la reforma vino propiciada por el análisis que la CINIIF 11 hizo de la aplicación de la NIIF 2 a los acuerdos de pagos basados en acciones que afecten a los instrumentos de patrimonio propio de una entidad o a los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo (por ejemplo, instrumentos de patrimonio de la entidad dominante). La interpretación resultaba necesaria, dado que, hasta ese momento, no había pautas sobre la forma de contabilizar, en los estados fi-

nancieros de la entidad, los acuerdos de pagos basados en acciones a través de los cuales una entidad reciba bienes o servicios a cambio de instrumentos de patrimonio de su entidad dominante.

- Reglamento CE num. 1347/2007 de la Comisión, de 16 de noviembre de 2007, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 300 de 17.11.2007). Sin embargo, su publicación fue anulada mediante una corrección de errores contenida en Diario Oficial siguiente, el 301 de 20.11.2007.
- Reglamento CE num. 1358/2007 de la Comisión, de 21 de noviembre de 2007, que modifica el Reglamento CE num. 1725/2003 (DO L 304 de 22.11.2007). La Comisión adapta el Reglamento 1606/2002 a la NIIF 8 en tanto el IASB había publicado el 30 de noviembre de 2006 la NIIF 8 en la que establecía los requisitos de información acerca de los segmentos de explotación de una entidad y sustituía a la NIC 14.
- Reglamento CE num. 297/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2008, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1606/2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, por lo que se refiere a las competencias de ejecución (DO L 97 de 9.4.2008). El Reglamento 1606/2002 establecía que determinadas medidas debían adoptarse de conformidad con la Decisión 1999/468/CE del Consejo, de 28 de junio de 1999, por la que se establecían los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión. La Decisión 1999/468/CE fue modificada por la Decisión 2006/512/CE, que introdujo el procedimiento de reglamentación con control para la adopción de medidas de alcance general destinadas a modificar elementos no esenciales de un acto de base adoptado según el procedimiento previsto en el artículo 251 del Tratado CE, incluso suprimiendo algunos de esos elementos o completando el acto con nuevos elementos no esenciales. De conformidad con la Declaración del Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión relativa a la Decisión 2006/512/CE, para que el procedimiento de reglamentación con control fuera aplicable a los actos adoptados de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 251 del Tratado ya vigentes, estos últimos debían adaptarse de acuerdo con los procedimientos aplicables. El Parlamento Europeo y el Consejo consideraron conveniente conferir competencias a la Comisión para que decidiera sobre la aplicabilidad de las normas internacionales de contabilidad en la Comunidad. Dado que estas medidas son de alcance general y están destinadas a modificar elementos no esenciales del Reglamento CE num. 1606/2002, completándolo con nuevos elementos no esenciales, se hacía necesario que se adoptaran con arreglo al procedimiento de reglamentación con control previsto en el artículo 5 bis de la Decisión 1999/468/CE. Puesto que la aplicación del procedimiento de reglamentación con control en el plazo habitual podría, en algunas situaciones excepcionales, dificultar la adopción de normas de contabilidad recién emitidas, modificaciones o interpretaciones de las normas de contabilidad ya existentes a tiempo para que las empresas puedan aplicarlas en el ejercicio financiero correspondiente, era necesario que el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión actúen con diligencia con el fin de garantizar que dichas normas e interpretaciones se puedan adoptar a tiempo para no socavar la percepción y, por ende, la confianza de los inversores. De la procedencia de modificar el Reglamento 1606/2002.
- Reglamento CE num. 1004/2008 de la Comisión, de 15 de octubre de 2008, por el que se modifica el Reglamento CE num. 1725/2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento CE num. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la norma internacional de contabilidad 39 y a la norma internacional de

información financiera 7 (DO L 275, de 16.10.2008). El 13 de octubre de 2008, el Consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB) aprobó una serie de modificaciones de la norma internacional de contabilidad 39, «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración», y de la norma internacional de información financiera 7, «Instrumentos financieros: Información a revelar». Con tales modificaciones se permite, en circunstancias excepcionales, reclasificar determinados instrumentos financieros, detrayéndolos de la categoría «mantenidos para negociar». La Comisión entiende necesaria la adaptación de las normas comunitarias al respecto en tanto entiende como causa que justifica el recurso a tal posibilidad por parte de las empresas la crisis financiera del momento. Así pues, mediante las modificaciones de la NIC 39 y la NIIF 7, se procede autorizar a las empresas a reclasificar determinados instrumentos financieros con efectos a partir del 1 de julio de 2008.

- Reglamento CE num. 1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008 por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento CE num 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. Como hemos expuesto, con el Reglamento CE num. 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento CE num 1606/2002, se aprobaron diversas normas e interpretaciones existentes a 14 de septiembre de 2002. La Comisión ha modificado el citado Reglamento a fin de incluir todas las normas presentadas por el IASB, así como todas las interpretaciones presentadas por el CINIIF y adoptadas íntegramente en la Comunidad a 15 de octubre de 2008, salvedad hecha de la NIC 39. Las distintas normas internacionales se han adoptado a través de una serie de Reglamentos de modificación. Este procedimiento genera inseguridad jurídica y dificulta la correcta aplicación de las normas internacionales de contabilidad en la Comunidad. Al objeto de simplificar la normativa comunitaria en materia de normas contables, se ha considerado conveniente, por razones de claridad y transparencia, recoger en un único texto las normas actualmente integradas en el Reglamento CE num. 1725/2003 y sus actos de modificación. Por ello, este Reglamento CE num. 1126/2008, sustituye al Reglamento CE num. 1725/2003.

Pues bien, a través de estos Reglamentos, a partir de 2005 es obligatoria la utilización de las normas internacionales de contabilidad (NIIF, NIC o SIC), a las Cuentas Consolidadas de los Grupos de Sociedades cotizadas en cualquier mercado de capitales europeo. Lo que trae como consecuencia su no aplicación, por tanto, a todas las empresas. Los Estados miembros pueden permitir o exigir que esta normativa contable se aplique a las cuentas consolidadas de sociedades cuyos valores no estén admitidos a cotización en un mercado regulado de la UE y/o a las cuentas anuales (de entidades individuales), con independencia de que la sociedad esté admitida a cotización en un mercado regulado de la UE. En este sentido, en el caso español, será de opcional aplicación para los grupos que no tengan sociedades cotizadas, conforme a la opción elegida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Se permitió asimismo a los Estados miembros aplazar la aplicación de la referida normativa contable hasta el 1 de enero de 2007 por lo que respecta a las sociedades cuyos únicos valores admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE son bonos y obligaciones, y a sociedades cuyos valores están admitidos a cotización en terceros países y que, a tal efecto, hayan estado aplicando normas aceptadas a nivel internacional ya antes de la publicación del Reglamento 1606/2002.

Si bien en el año 2005 el número de sociedades que adoptaron las NIIF, y cuyos valores estaban admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE, ascendía a 7.365, de las cuales 5.534 eran emisoras de acciones, a juicio de la Comisión la influencia de las

NIIF es mucho mayor, por lo que considera que las cuentas NIIF ofrecen un punto de partida neutro para discutir las cuestiones fiscales técnicas, como punto de partida común para la UE (22). En este sentido ha señalado, en relación con el examen de si las NIIF y sus interpretaciones incorporadas se han aplicado con coherencia en la UE, las siguientes conclusiones:

- «– Globalmente, y aun cuando ha supuesto un reto para todos los interesados, la aplicación de las NIIF se ha realizado sin generar perturbaciones en los mercados ni alterar los ciclos de comunicación de la información, lo que representa un importante logro, si se tiene presente que la aplicación de las NIIF ha comportado una revisión general del marco contable en la UE por lo que respecta a las sociedades comprendidas en el ámbito de aplicación del Reglamento NIC. El paso a la utilización de las NIIF ha obligado a las empresas afectadas, especialmente a las sociedades admitidas a cotización más pequeñas, a realizar un importante esfuerzo y a destinar a tal fin recursos considerables.
- Existe la impresión general, entre los elaboradores de las cuentas, los auditores, los inversores y las autoridades competentes, de que la aplicación de las NIIF ha mejorado la comparabilidad y la calidad de la información financiera y ha redundado en una mayor transparencia.
- Las posibilidades de ampliar el ámbito de aplicación del Reglamento NIC se han utilizado de distinta manera en los diferentes Estados miembros, en función de los condicionantes económicos y jurídicos de cada uno de ellos. Este planteamiento flexible ha permitido una aplicación ajustada a las características y especificidades de las disposiciones en materia contable de cada Estado miembro, especialmente en lo que se refiere a los nexos existentes con la normativa tributaria y el Derecho de sociedades. No parece que la obligatoriedad de la aplicación de las NIIF se haya hecho extensiva, en general, a las sociedades no admitidas a cotización ni a las cuentas a nivel individual.
- La mayoría de los interesados considera que la comprensibilidad de los estados financieros ha mejorado en términos generales, salvedad hecha de determinados ámbitos, en los que parece haber margen de mejora, en particular por lo que respecta a los instrumentos financieros, las combinaciones de negocios y los pagos basados en acciones.
- Las cuentas basadas en las NIIF siguen acusando la influencia de las tradiciones contables nacionales, debido, entre otras cosas, a la falta de experiencia y a la ausencia de doctrina contable. En la práctica, la introducción de este enfoque contable, basado en una serie de principios y que requiere una considerable capacidad de juicio profesional, ha supuesto un reto en algunos Estados miembros. Con todo, a medida que los elaboradores de las cuentas y los auditores se vayan familiarizando con las NIIF, los problemas iniciales de aplicación se irán solventando.
- Las disposiciones de las NIIF sobre reconocimiento y valoración parecen haberse aplicado con mayor coherencia y claridad que determinadas obligaciones de información. Concretamente, cabe perfeccionar aún la información relativa a las políticas contables generales. Los responsables de la reglamentación de valores han to-

(22) Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento CE num. 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad [COM(2008) 215 final].

mado nota de estos problemas, si bien no consideran que menoscaben el nivel general de observancia de las NIIF.

- Las sociedades han hecho uso, de muy diversas maneras, de las opciones que ofrecen las NIIF, entre ellas las relativas a las retribuciones a los empleados, los costes por intereses y los negocios conjuntos. Asimismo, se ha hecho un uso bastante generalizado de las posibilidades de aplicación anticipada de las NIIF. No ha ocurrido lo mismo, sin embargo, en lo que se refiere a la facultad de ampliar la aplicación de la valoración por el valor razonable, y la aplicación de las disposiciones excluidas (*carve-out*) de la NIC 39 se limita a un reducido número de bancos. Las autoridades competentes han manifestado su inquietud y desean ver reducidas en el futuro las opciones que ofrecen las NIIF.
- El Comité de Responsables Europeos de Reglamentación de Valores (CERV), ha constatado problemas específicos en determinados ámbitos, entre ellos los de las combinaciones de negocios (fondo de comercio, así como control de facto y control común), los instrumentos financieros (deterioro del valor de los activos), los activos no corrientes, y la divulgación de las políticas contables, estimaciones y supuestos. Las autoridades competentes recomiendan también que se mejore la divulgación de información referente a los planes de pensiones y a los pagos basados en acciones, y que se simplifique en mayor medida la presentación del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Son escasos los problemas técnicos que se han sometido a la consideración de la Mesa Redonda para la aplicación coherente de las NIIF en la UE. Asimismo, ha disminuido el número de cuestiones remitidas al CINIIF para interpretación. Cabe, por tanto, inferir que el enfoque basado en principios ha funcionado bien por lo general.
- Ha comenzado a analizarse en medios universitarios el impacto que la introducción de las NIIF ha tenido en los mercados de valores, si bien es aún demasiado pronto para obtener resultados concluyentes. Con todo, los primeros estudios muestran una reducción global del coste de capital por lo que respecta a las sociedades que elaboran sus cuentas con arreglo a las NIIF» (23).

En todo caso, la Comisión considera, al menos en lo que al primer año se refiere –recordemos que fue el año 2005–, que la aplicación obligatoria de las NIIF en la UE ha resultado positivo en líneas generales, pese a las dificultades que las modificaciones de la normativa y la falta de experiencia han representado para las sociedades que las aplicaban por vez primera. La pertinencia de la información contable presentada ha aumentado y las NIIF se han aplicado, por lo general, de manera coherente en la UE. Por todo ello pronostica un aumento del grado de armonización de las cuentas elaboradas con arreglo a las NIIF a medida que los elaboradores de las cuentas y los auditores vayan adquiriendo experiencia con la aplicación de la nueva normativa contable (24).

(23) *Vid.* punto 2.4 del Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento CE num. 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad [COM(2008) 215 final].

(24) *Cfr.* las Conclusiones en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento CE num. 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad [COM(2008) 215 final].

LA RELACIÓN COOPERATIVA: UN NUEVO HORIZONTE EN EL DIÁLOGO ENTRE LAS GRANDES EMPRESAS Y LA AGENCIA TRIBUTARIA

Ubaldo González de Frutos
Agencia Estatal de Administración Tributaria

RESUMEN

La Agencia Tributaria se dispone a introducir en nuestro país la relación cooperativa, un nuevo modelo de entendimiento entre los grandes contribuyentes y la Administración tributaria preconizado por la OCDE que se ha experimentado ya en algunos países con resultados satisfactorios. En esencia, los derechos y deberes recíprocos de la relación jurídica permanecen inalterados, pero cambia el espíritu y los mecanismos por que se canaliza la relación tributaria, que supera la desconfianza recíproca como fundamento para buscar un diálogo constructivo por ambas partes. El artículo hace un repaso de algunas experiencias concretas en derecho comparado, pero sobre todo se interesa, sin salir del ámbito comparativo, por el marco regulatorio que ha posibilitado que en determinados países las grandes empresas hayan adoptado racionalmente una estrategia básica de cumplimiento tributario. En particular, se estudia el papel de la responsabilidad fiscal corporativa y los códigos de buen gobierno de las sociedades cotizadas, los controles internos que permiten mantener un sistema de gestión de riesgos en la empresa, con especial referencia a la Ley Sarbanes-Oxley norteamericana, y la norma contable FIN 48 sobre la incertidumbre en el Impuesto sobre Sociedades, la cual puede resultar armonizada con las NIIF a medio plazo. El artículo aspira a ofrecer un bagaje sólido para informar el debate en el seno del Foro Tributario de Grandes Empresas de la AEAT.

Palabras clave: Relación cooperativa, planificación fiscal agresiva, cumplimiento voluntario, (contribuyentes) grandes empresas, riesgo fiscal, cooperación. Ley Sarbanes Oxley, FIN 48, controles internos, responsabilidad fiscal corporativa.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN LAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 3. LA GESTIÓN DE RIESGOS COMO PRINCIPIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MODERNA. 4. FACTORES DE LA ELECCIÓN EN EL MUNDO DE LA EMPRESA. 4.1. El buen gobierno societario y la responsabilidad fiscal de la empresa. 4.2. Gestión de riesgos y controles internos. 4.3. La norma contable FIN 48. 5. LA CONSTRUCCIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA. 5.1. Experiencias internacionales con la relación cooperativa. 5.2. La construcción de la relación cooperativa en España. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 10 de julio se ha constituido en la Agencia Tributaria el Foro Tributario de Grandes Empresas, un lugar de encuentro donde estas entidades puedan dialogar con la Administración en la búsqueda de soluciones que hagan la aplicación de los tributos más sencilla y leal, en especial mediante la llamada relación cooperativa (1), una modalidad de interacción entre las grandes empresas y la Administración basada en la transparencia y en la confianza recíproca que se está implantando con éxito en algunos países en línea con las recomendaciones de la OCDE. El objetivo es que tanto la Hacienda como los contribuyentes abandonen su tradicional enfoque de confrontación en favor de otro de cooperación para lograr objetivos de interés común.

El propósito de este artículo es ofrecer información sobre el marco comparado en que se ha desarrollado esta iniciativa a fin de facilitar el camino para su recepción en nuestro sistema. En especial, se examinarán tres elementos: la responsabilidad fiscal corporativa y los códigos de buen gobierno de las sociedades cotizadas, la gestión de riesgos como técnica de gerencia con su corolario en forma de controles internos, con especial referencia a la Ley Sarbanes-Oxley norteamericana y la norma contable FIN 48 sobre la incertidumbre en el Impuesto sobre Sociedades. Además, se harán algunas referencias a otros factores concomitantes: la reducción de cargas administrativas que para la UE preconiza la Agenda de Lisboa, e incluso el avance del movimiento, casi filosófico, hacia el ejercicio responsable de la gerencia en las grandes sociedades.

¿Cuál es el compromiso que se incluye en el concepto RC? En pocas palabras, cuando una empresa se adhiere a la RC asume el ejercicio responsable de las obligaciones tributarias o, si se quiere, una actitud hacia las normas fiscales basada en el cumplimiento y avalada por la existencia de un marco institucional de control interno adecuado. A cambio de ello, el principal beneficio que obtiene es reducir su riesgo fiscal de manera significativa pues, en cualquier momento anterior a la declaración, tendrá a su disposición unos servicios de asistencia de calidad, con compromiso de respuesta pertinente y temporaria y, en fase de comprobación, disfrutará de un entorno de control blando, coherente con su calificación como empresa de bajo riesgo.

La instauración de la RC es, por lo tanto, una medida de interés general pues tenderá a mejorar el nivel de cumplimiento, y ello se alcanzará por dos vías: una mejora en la percepción social del cumplimiento de las grandes empresas y una reorientación de los servicios de control hacia contribuyentes de mayor riesgo. La refocalización de los servicios de control debería traducirse, efectivamente, en un incremento de actuaciones sobre contribuyentes donde no se ha podido establecer la ausencia de riesgo fiscal y, por tanto, en un incremento de la eficacia de la Hacienda, aunque en sentido contrario hay que tener en cuenta que los contribuyentes en la RC demandarán prestaciones que van a suponer una mayor dotación –o reasignación– de recursos por parte de la Hacienda a las oficinas interlocutoras.

Como vamos a ver, la RC está en la agenda de todas las grandes administraciones y organismos internacionales y, si tiene tanto interés, es porque puede armonizar dos vectores tan contrapuestos como ahorro o gasto fiscal –visto desde el lado de la empresa– o el cumplimiento o elusión de las obligaciones tributarias –desde el de la Administración– mediante un único elemento: la gestión del riesgo fiscal. Ese elemento es clave en la delimitación de los sujetos que pueden acogerse a la RC. Ciertamente, por ahora, sólo

(1) En inglés *enhanced relationship*, literalmente «relación mejorada». En este artículo me refiero a ella como «relación cooperativa», que es la traducción más aceptada en la OCDE o simplemente como «RC».

pueden hacerlo las empresas cotizadas, y ello porque el cumplimiento responsable debe venir avalado por herramientas que permitan lo que ahora se llama «control sistémico», un entorno en que se ha renunciado al control exhaustivo de todas las operaciones sustituyéndolo por un juicio sobre la permeabilidad de los procedimientos y sistemas informáticos de gestión económica de las empresas para las operaciones fraudulentas. El dispositivo que permite crear un entorno de cumplimiento sistémico se llama «controles internos» y existe en las empresas cotizadas no para la tranquilidad de la Hacienda, sino, fundamentalmente, para la de los accionistas. Los controles internos, en efecto, nacen en las empresas donde la propiedad está separada de la gerencia, como ocurre típicamente en las sociedades cotizadas, para proteger el patrimonio de la empresa, que es como decir de los accionistas, de amenazas externas y, sobre todo, internas, provenientes de aquellos a quienes se ha confiado su dirección y que, ocasionalmente, pueden incumplir su deber fiduciario. Sólo es en un momento posterior cuando los controles internos se empiezan a utilizar como plataforma para poner en práctica políticas corporativas en materia social, mediambiental o de cumplimiento de normas públicas. En ese sentido, son también un precursor del gobierno corporativo. Controles internos y gobierno corporativo son hoy por hoy atributos que sólo se encuentran –y no siempre– en las sociedades cotizadas. Esto no significa que las demás entidades no puedan, en el futuro, alcanzar una forma de relación cooperativa, aunque ello dependerá de la disponibilidad de instrumentos de control sistémico.

2. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN LAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que la RC sea coadyuvante en la consecución de objetivos políticos explica que las propuestas para su establecimiento se hayan enmarcado dentro del título de «lucha contra el fraude». Así, en España la iniciativa se ha inscrito en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, concretamente en su versión actualizada a 19 de noviembre de 2008, como una medida que busca establecer «nuevos cauces de relación con los grandes contribuyentes» (AGENCIA TRIBUTARIA, 2008, p.11-12). Para el Plan de Prevención esta es una respuesta adecuada a un fenómeno complejo como es la globalización y las posibilidades que ofrecen las innovaciones financieras y fiscales, especialmente en cuanto facilitan acometer acciones de planificación fiscal agresiva.

Precisamente hablando de planificación fiscal agresiva, el Foro de Administración Tributaria de la OCDE, reunido en Seúl en 2006, acordó comisionar un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales en la proliferación de esquemas de elusión fiscal. El estudio, realizado tras amplias consultas con el sector privado, fue presentado dos años más tarde en la cuarta reunión del FAT en Ciudad del Cabo. Pese a las expectativas que había levantado, el informe finalmente pasó casi de puntillas sobre el papel de los asesores o intermediarios fiscales en la oferta de esquemas de planificación agresiva, pues no podía culpabilizarles colectivamente, y en su lugar se centró en el lado de la demanda, preocupándose en averiguar por qué grandes empresas y contribuyentes individuales de gran fortuna tenían una propensión a asumir posiciones fiscales más agresivas, así como en la función de los bancos en la intermediación de los esquemas (2). El estudio concluye que la

(2) Los informes sobre los bancos «Building transparent compliance by banks» y las grandes fortunas «Engaging with high net worth individuals on tax compliance» vieron finalmente la luz en mayo de 2009. En el caso de los bancos, la recomendación del informe prácticamente sigue el mismo camino de invitar a la creación de la relación cooperativa con los bancos. También para las grandes fortunas el informe recomienda estudiar un programa de cooperación complementario del que vamos a examinar en este artículo.

utilización de estructuras artificiosas y su difusión masiva encuentra su explicación, en parte, en la pésima relación entre las Haciendas y los grandes contribuyentes, basadas en la desconfianza mutua. Por tanto, vino a proclamar: *«En sus relaciones con los intermediarios fiscales y los contribuyentes, las Administraciones Tributarias deben sopesar las ventajas de poner en práctica el modelo de relación cooperativa frente a las actuaciones tradicionales de aplicación de la normativa fiscal nacional»* (OCDE, 2008b, p. 4).

En los últimos meses, también la Comisión Europea ha empezado a referirse a la relación cooperativa como una de las estrategias para reducir el fraude. En su comunicación al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social de 1 de diciembre de 2008 sobre una estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude del IVA (3), la Comisión toma nota de cómo algunos Estados Miembros están estudiando *«nuevas formas de enfocar las relaciones con los sujetos pasivos»* (Comisión Europea, 2008, p. 11). Abundando en esta posición, en enero de 2009 la Comisión organizó un seminario en que la Empresa y la Administración estaban invitadas a reflexionar conjuntamente sobre estrategias comunes para avanzar en la lucha contra el fraude (4). Como invitación al debate, la Comisión publicó un documento titulado *«El Fraude en el IVA, una preocupación común para la empresa y la Administración»*. En él, el ejecutivo comunitario vuelve a proponer como estrategia la construcción de *«una relación de confianza en cada uno de los Estados Miembros, generalizando lo que ya es una práctica en alguno de ellos»*, a la vez que sugiere, para el beneficio de las multinacionales europeas, dotar a esta relación de una validez que pudiera trascender las fronteras nacionales. (COMISIÓN EUROPEA 2009, pp. 9-10).

El sector privado tampoco ha dejado caer la sugerencia en terreno baldío y así, por ejemplo, en noviembre de 2008 la Escuela de Negocios de KPMG en Londres ha publicado un documento en que primero resume las propuestas del estudio de la OCDE y a continuación formula una serie de 47 preguntas tendentes a profundizar en el debate. También sugiere establecer indicadores de progreso en el grado de consecución de esta relación en diferentes jurisdicciones, de manera que los avances sean comparables.

3. LA GESTIÓN DE RIESGOS COMO PRINCIPIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MODERNA

La multiplicación de los agentes económicos y la diversificación de sus operaciones en un contexto de internacionalización económica, con empleo masivo de las tecnologías de la información y las comunicaciones, y el extraordinario desarrollo de los servicios financieros y de asesoría tributaria han puesto a las Haciendas en la difícil situación de aceptar que no tienen recursos para controlar a todos los contribuyentes, de donde surge la necesidad de priorizar, y así se empieza a hablar de la gestión de riesgos como elemento esencial en la planificación de las actuaciones de control.

El establecimiento de la relación cooperativa tiene mucho que ver para la Hacienda con la gestión de riesgos, pues en esencia busca que un buen número de grandes empresas asuman los principios del cumplimiento responsable en virtud de una serie de estí-

(3) COM (2008) 807 Final.

(4) Este detalle es importante porque pone de relieve hasta qué punto la relación cooperativa se fundamenta en el hecho obvio de que entre los contribuyentes cumplidores y la Hacienda Pública existe una comunidad de intereses, relacionada con el pago de la cuota justa de impuestos –y no más de lo que le corresponde, por tener que contribuir a cubrir el agujero que dejan los defraudadores– y en la necesidad de competir en un plano de igualdad.

mulos externos que incluyen, junto a un marco societario adecuado, la oferta de servicios tributarios de primera calidad. Esto habilitaría a la Hacienda a calificarlos como virtualmente libres de riesgo, es decir, cumplidores voluntarios. Sería un matrimonio de conveniencia, porque también los contribuyentes obtendrían ventajas de la eliminación del riesgo tributario –financiero y de mala reputación–, aunque esta consideración la dejaremos para más adelante, cuando hablemos de los contribuyentes.

Volviendo a la Hacienda, la OCDE empezó a trabajar sobre la gestión de riesgos como herramienta en 1997, pues un buen número de países miembros habían comenzado a utilizar estas técnicas. Evidentemente, la gestión de riesgos como fórmula para orientar las actuaciones de control no es, ni lo era entonces, desconocida en nuestro país, pero conviene remarcar que, a partir de los primeros trabajos de la OCDE, las técnicas de gestión de riesgos evolucionaron y fueron empleadas no sólo para elaborar los algoritmos de selección de contribuyentes, sino también como herramienta de asignación de recursos presupuestarios, como guía para adoptar decisiones estratégicas. Con el tiempo, algunos gobiernos empezaron a hacer públicos los principios y procedimientos empleados en la gestión de riesgos, y el interés creció tanto que en 2002 se creó un grupo de trabajo dentro de la OCDE para intercambiar experiencias y revisar los avances logrados en el quinquenio, así como para extender los principios de la gestión de riesgos al control de las PYMES. Los resultados del estudio se materializaron dos años después en una nota emitida por la OCDE que establece que la respuesta a las tres preguntas fundamentales acerca de los riesgos (5) sólo puede ser obtenida cuando existe un proceso sistemático denominado ciclo de la gestión de riesgos. El documento detalla el proceso estratégico de detección, corrección y seguimiento de la eficacia de las medidas propuestas. (OCDE, 2004). En el mismo sentido, en 2006 la Comisión Europea hizo pública la guía: «Risk Management Guide for Tax Administrations».

Es, pues, en este contexto donde la relación cooperativa puede ofrecer un excelente resorte para la Agencia Tributaria, permitiendo, de un lado, calificar a un importante colectivo de contribuyentes como «de bajo riesgo» y, del otro, alumbrando un foro de interlocución donde los empresarios cooperen con la Hacienda para mejor calibrar los parámetros por los que pueda estimarse el riesgo fiscal en el conjunto de la economía. Las empresas responsables coadyuvarán a definir el mapa de riesgos aportando un conocimiento directo de los mercados.

Ahora bien, si para la Hacienda están claras las ventajas (y también los desafíos), pues la asistencia de calidad antes de la declaración exigirá dotar de mayores recursos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, abordar la información y asistencia con una nueva mentalidad y, tal vez, reformar algunas normas), todavía queda por aclarar por qué algunos contribuyentes están dispuestos a comprometerse con el cumplimiento responsable de modo racional, lo que nos lleva al estudio de los factores de elección en la empresa.

4. FACTORES DE LA ELECCIÓN EN EL MUNDO DE LA EMPRESA

En este sentido, aunque existen interesantes aportaciones como la de SUSTAINABILITY (2007) que defienden que el cumplimiento fiscalmente responsable es una elección racional desde una perspectiva económica (6), realmente es el marco legal y reglamentario

(5) ¿Cómo identificarlos?, ¿A qué contribuyentes afectan? y ¿Cuál es la mejor forma de abordar su tratamiento?

(6) En esencia, la posición de SUSTAINABILITY es que la decisión de adherirse a unos estándares de cumplimiento responsable se encontraría justificada en la eliminación de los costes derivados

el mayor estímulo para conocer, limitar y dar publicidad de los riesgos fiscales que asumen las empresas. En este sentido, hablamos de

- Buen gobierno societario
- Gestión de riesgos y auditoría interna
- Normas contables sobre el Impuesto de Sociedades

4.1. El buen gobierno societario y la responsabilidad fiscal de la empresa

Con la denominación de «triple cuenta de resultados» o «responsabilidad social» se expresa la idea de que la contabilidad financiera constituye un reflejo meramente parcial de la actuación de la empresa; pues la cuenta de pérdidas y ganancias no recoge los resultados sociales o medioambientales –por ejemplo– que también son susceptibles de valoración económica. La actuación de las empresas produce externalidades positivas, como contribuir al empleo y al desarrollo de una zona, o negativas, como la contaminación medioambiental. El movimiento de la responsabilidad social de la empresa reclama que las externalidades se cuantifiquen para que la empresa tenga una actuación más acorde con los intereses de la comunidad en que se desenvuelve, y no sólo con el estrecho punto de mira de los intereses económicos de los accionistas.

Surge así el movimiento por la responsabilidad social, cuyo fruto inmediato son los códigos de buen gobierno, un mecanismo que permite a los accionistas exigir responsabilidades a los consejeros por haber tomado decisiones perjudiciales, inicialmente circunscrito al campo de las relaciones patrimoniales con los socios. Sin embargo, el principio ético ínsito en los códigos de gobernanza empieza pronto a extenderse a otras facetas de la actuación de la sociedad, y la rectitud de conducta que se impone a los administradores en sus relaciones con los propietarios se puede extender a la relación de la sociedad con otras personas (7). En lo que nos interesa ahora, a partir de 2004 empieza a reclamarse una dimensión fiscal en los códigos de buen gobierno societario, y se acuña el concepto «responsabilidad fiscal corporativa», cuyas implicaciones desgranaremos a continuación.

La actitud de la empresa hacia la imposición es, ciertamente, un buen ejemplo de externalidades, pues la política de cumplimiento comporta resultados patrimoniales para los accionistas, pero produce también efectos fuera de la contabilidad financiera. Un cumplimiento responsable significa allegar recursos al Erario público mientras que las conductas fraudulentas suponen una pérdida de bienestar colectivo. Con este fundamento surge el movimiento por la responsabilidad fiscal corporativa, en un marco donde se impulsan también planteamientos que abogan por una mejor relación con los contri-

de la planificación fiscal, en su triple dimensión individual, sectorial y colectiva, así como en los incentivos concretos para cada empresa en cuanto a evitar los riesgos de una mala reputación, el riesgo de litigio y el riesgo financiero o de *cash-flow* por la exigencia de deuda, intereses y sanciones. Del mismo modo, SUSTAINABILITY considera que la demanda de los inversores por conocer la verdadera situación financiera de la empresa, especialmente si puede tener importantes agujeros fiscales, conduciría a exigir una publicidad en los estados financieros sobre las contingencias fiscales, conformando un primer paso para erradicarlas, dada la aversión al riesgo de muchos inversores, sobre todo los institucionales. Esta hipótesis es sin duda atractiva, pero parece poco aplicable para el caso europeo en general y español en particular, donde tiene mucha más importancia la regulación positiva.

(7) Para ilustrar esta dicotomía los anglosajones distinguen entre *shareholders* (accionistas) y *stakeholders* (interesados).

buyentes: la atención particularizada a las grandes empresas, la gestión de riesgos como herramienta de trabajo y la atención creciente al papel de los intermediarios fiscales.

Bien es verdad que la influencia de la propuesta de la OCDE sobre responsabilidad fiscal corporativa ha sido hasta ahora modesta, pero las grandes empresas, sobre todo si cotizan en bolsa, tienen ya departamentos de Responsabilidad Corporativa, y por tanto es una pura cuestión de tiempo y de impulso político que el Departamento Financiero-Fiscal se gestione bajo los principios de buen gobierno societario. Cuando se produzca esta extensión, veremos cómo las grandes empresas entran en una autorregulación de sus relaciones con la Hacienda Pública. En ese momento, provista de un buen sistema de control interno, la empresa está en condiciones de acceder a la relación cooperativa con la Hacienda Pública y ésta debe estar lista para ofrecérsela.

Ahora bien, ¿qué representa la responsabilidad fiscal societaria? En esencia, significa que los asuntos tributarios de la empresa no puedan quedar relegados al Departamento Financiero-Fiscal como un asunto meramente técnico, sino que la empresa necesita de una determinada política relativa al riesgo tributario formulada al máximo nivel de decisión, esto es, en el seno del Consejo de Administración. Éste fijaría unos principios a los que el Departamento Contable-Fiscal, o los asesores externos de la empresa, se ajustarían como política de empresa, y además revisaría aquellas decisiones que por su especial trascendencia merezcan llegar a la sala del Consejo, pero no sólo ante una eventual actuación administrativa de control, sino antes, en el momento mismo de asumir estrategias de planificación fiscal que puedan resultar en responsabilidades a medio plazo. En particular, el Consejo debería fijar parámetros de riesgo fiscal aceptables y umbrales a partir de los cuales las decisiones deban ser referidas al Comité de Auditoría o al propio Consejo.

Por otra parte, huelga decirlo, no se pretende implantar una política tributaria estándar en la empresa ni erradicar completamente el riesgo. Los riesgos son inherentes a la actividad económica hasta el punto de que no habría beneficio si no hubiera riesgo. Sin embargo, unas empresas pueden ser muy propensas al riesgo mientras que otras pueden ser más reacias, ya por miedo a una mala reputación, ya por evitar litigios o por cualquier otra causa. En suma, la responsabilidad fiscal de la empresa recuerda que, además de la intensa competitividad de los mercados, de la presión de los balances trimestrales y la creación del valor para el accionista, existen otros estímulos que, en general, vienen resumiéndose en el concepto de responsabilidad corporativa.

Lo que es incuestionable es que en un entorno de riesgo cambiante las empresas tienen que tener una visión estratégica. El Consejo de Administración, representando a la Junta General de Accionistas, tiene ciertamente el deber de establecer unos perfiles de riesgo donde la empresa se encuentre cómoda. Si no ejerce esta función, inherente a sus facultades directivas, puede encontrarse con que ciertas decisiones, tomadas a niveles inferiores, lleguen a resultar contrarias al interés de la compañía y, causando daños patrimoniales o de imagen, o lleguen incluso a comprometer la solvencia de la entidad. Por eso, el Foro de Administración Fiscal de la OCDE promovió la responsabilidad fiscal corporativa en su reunión de Corea, que se ha de materializar añadiendo a los códigos de buen gobierno societario una dimensión de cumplimiento tributario que no sea sólo legal sino también ética (OCDE, 2006).

Así pues, como el instrumento para orientar a las empresas en el ejercicio de la responsabilidad corporativa son los códigos de buen gobierno, podemos detenernos a continuación de su definición, características y expansión, para acometer después la construcción de la teoría de la responsabilidad fiscal corporativa y poner en relación dicha teoría con el marco jurídico vigente en Europa y particularmente en España.

Un código de buen gobierno societario es básicamente una guía para alinear la estrategia de la gerencia de una sociedad mercantil con fines que sean favorables a los socios. Solucionan un problema conocido como «conflicto de agencia», que fue definido por JENSEN y MECKLING allá en 1976. El conflicto se refiere a las tensiones entre el Consejo de Administración y la Junta General de Accionistas, y se funda en la divergencia esencial de los intereses económicos de gerentes y propietarios, alimentado además por la existencia de una asimetría en la generación y distribución de la información que juega a favor de los primeros. Es en este marco donde la teoría del Gobierno Corporativo ha surgido como herramienta para producir políticas que alivien la tensión entre accionistas y gerentes. En pocas palabras, los códigos vendrían básicamente a disciplinar a los gerentes de las sociedades cotizadas para evitar que defrauden a los accionistas.

Son voluntarios y reservados a entidades con cotización en mercados regulados (8), pero sus efectos realmente son más amplios porque las entidades cotizadas conforman la aristocracia del tejido empresarial e indudablemente sirven de referencia para el modelo de empresa que quiere el país. En relación con las leyes mercantiles, son complementarios. Ambos tienen su origen común en las mejores prácticas societarias, pero no es difícil diferenciarlos, pues la regulación bursátil y mercantil se incorpora al sistema de fuentes del ordenamiento mientras que los códigos de *corporate governance* permanecen justo donde acaba la legislación. No adquieren su legitimidad mediante el proceso político sino mediante la autorregulación. También es distinta su capacidad coercitiva, pues el cumplimiento de la regulación mercantil se encomienda a los poderes públicos mientras el vigilante de los códigos de buenas prácticas es esencialmente el mercado.

Lo primero que tal vez quepa preguntarse es por qué esa moda, cuál es la razón de que la promoción de códigos de *corporate governance* se haya convertido en una política que lleva la rúbrica de la Unión Europea, la OCDE, el Banco Mundial, el Comité de Basilea, los Bancos Regionales de Desarrollo y otros organismos internacionales. La línea argumental para hacer de la disciplina sobre los consejeros —que es un asunto patrimonial privado— una cuestión de interés general —y por tanto, política— es que la confianza en la honestidad de los gerentes debe producir un aumento de la transparencia en el mercado y, aparejada, una reducción de los costes financieros. En otras palabras, si los gerentes no se apropian de los recursos societarios, las inversiones serán más rentables, el dinero será más barato y se podrá crear más riqueza y empleo. Eficiencia y crecimiento económico se convierten, de este modo, en legítimos objetivos —adicionales— para los códigos de buen gobierno.

La expansión geográfica de esta moda ha sido fulgurante. A partir de que la comisión presidida por Adrian CADBURY en el Reino Unido publicase su Informe sobre Gobierno Corporativo en 1992, se inició un movimiento de reforma que, alentado por diversas crisis y escándalos bursátiles, se ha extendido por todo el mundo. En Gran Bretaña el *Informe Cadbury* fue sustituido en 1998 por el Código Combinado redactado por el Comité Hampel. Posteriormente, el Código Combinado fue enmendado por HIGGS y SMITH para incorporar algunas guías de control interno y de gestión de riesgos. Pero no fue Reino Unido el único país que se interesó por el tema: Canadá en 1993 creó un comité para evaluar el gobierno de las sociedades de la Bolsa de Toronto, que produjo el denominado *Informe Dey*, que introdujo la novedad de exigir la publicación de un informe sobre Gobierno Corporativo junto con los estados financieros. Sudáfrica siguió el mismo camino

(8) En España el Código Unificado se destina sólo a las entidades cotizadas y aun éstas no de modo obligatorio, puesto que la única obligación legal que les incumbe, de acuerdo con el artículo 116 de la Ley del Mercado de Valores, es declarar si siguen sus principios.

en 1994. Francia no tardó en incorporarse, con el *Informe Viénot* en 1995 y Holanda con el *Informe Peters* en 1997. En 1998 se publicaba el Informe Cardon en Bélgica. En Alemania se aprobó el *Informe Cromme* en 2002. Naturalmente, España no ha sido ajena a este movimiento y, así, en 1998 se publicaba el *Informe Olivencia*, sustituido después por el *Informe Aldama* (2003) y éste a su vez por la Comisión Conthe, que elevó al Gobierno el vigente Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (CNMV 2007).

Ante tal efervescencia, fue una vez más la OCDE la que en 1998 se comprometió a desarrollar, en cooperación con otras organizaciones internacionales y con el sector privado, unos principios de gobierno corporativo, los cuales fueron presentados en 1999 y enmendados en 2004. También en julio de 2001 la Comisión de las Comunidades Europeas publicó el Libro Verde «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas» (9), y no es la única organización que lo promueve: las Naciones Unidas tienen también un Programa de Investigación sobre la responsabilidad social de las empresas para los países en desarrollo.

Un hito importante en el desarrollo de este concepto fue la crisis bursátil de principio de esta década a raíz del escándalo Enron, que alumbró en EEUU la Ley Sarbanes-Oxley –a la que luego me referiré– y en la Unión Europea el Plan Winter para modernizar la legislación societaria y reforzar el buen gobierno. Buscando un mercado único de capitales, la Comisión decidió favorecer la armonización de los códigos nacionales, creando el Foro Europeo de Buen Gobierno, un grupo de estudio de alto nivel cuyos trabajos no sólo no han concluido, sino que recientemente se han extendido hasta 2011. Anticipo que, desde el punto de vista de la recepción de la responsabilidad fiscal societaria en el marco jurídico europeo y español, este grupo de trabajo significa una gran oportunidad.

También en estas oleadas sucesivas, como ha quedado ya apuntado, el *corporate governance* ha extendido su ámbito material para acoger aspectos muy diversos, desde la seguridad y salud en el trabajo a las relaciones laborales, desde la cooperación con las comunidades locales a las relaciones clientes o incluso proveedores, como ejemplifica el movimiento «comercio justo», que preconiza el respeto a los derechos humanos y laborales en los países en desarrollo. Otras extensiones del buen gobierno son la interdicción de las prácticas corruptas como forma de hacer negocios u obtener contratos, la preocupación medioambiental y, en general, otros comportamientos éticos, que aspiran a formar una nueva casta de gerentes que asuman voluntariamente compromisos más allá de sus obligaciones legales o contractuales. Fue esta extensión material la que dio pie a autores como FREEDMAN (2004) a incluir el cumplimiento tributario dentro de la responsabilidad social de las entidades mercantiles.

Sin embargo, no podemos engañarnos pensando que las empresas vayan a adoptar una estrategia de responsabilidad si no existe un fundamento económico. En este sentido, conviene distinguir entre resultados a corto y largo plazo y entre accionistas y otros interesados. La primera distinción es clara: una estrategia de alto riesgo puede ofrecer resultados a corto plazo, pero el Consejo debe plantearse si es sostenible a largo plazo. La segunda dicotomía –intereses de los accionistas *versus* otros grupos de interesados– plantea más problemas, y permite establecer dos interpretaciones posibles de la teoría de la gobernanza. Algunos autores han presentado una visión estrecha, centrada en la mejora de los resultados de la empresa para apalancar su rentabilidad (MATHIESEN 2002, BLAIR 1995), corriente en la que se inscribe nuestro Código Unificado de Buen Gobierno cuando dice: «*Por ello, aconseja que el objetivo último de la compañía y, por tanto,*

(9) <http://www.spentachile.org/libroverde.pdf>.

el criterio que presida la actuación del Consejo, sea la maximización, de forma sostenida, del valor económico de la empresa» (10). En el mismo sentido estricto, la Survey of Corporate Governance (SHLEIFER y VINSHY, 1997) entendía por gobernanza societaria *«la determinación de cómo los oferentes de financiación pueden asegurarse de que obtienen los mejores rendimientos de su inversión»*. Sin embargo, también cabe una visión más amplia, más social, a partir de la observación de que la empresa no puede emplear su potencial económico sólo en una única dirección maximizadora de beneficios, porque entonces surgen las externalidades negativas (CARROL, 1999). El problema bajo este enfoque es construir un sistema de incentivos que traslade las externalidades hipotéticas en estímulos económicos para los gerentes.

Sin embargo, mientras no se publique el modelo armonizado europeo, de momento la responsabilidad fiscal está bastante ausente de los códigos al uso. No está en los Principios de la OCDE, ni en su versión original de 1999, ni en la revisada en 2004 (11), y eso que es la OCDE la principal valedora de esta ideología. La omisión es grave porque los Principios de la OCDE han sido aceptados como uno de los 12 estándares clave determinar la solvencia de los sistemas financieros por parte del Forum para la Estabilidad Financiera. Como tales, constituyen la base sobre la que el FMI y el Banco Mundial evalúan la observancia de los países respecto de los códigos en sus informes anuales.

De los seis principios que define la OCDE para el buen gobierno societario, el cumplimiento tributario responsable podría encontrar acomodo en el quinto, pues la información tributaria es relevante y conviene que los accionistas estén informados de su cumplimiento, así como en el sexto, situando la formulación de una política tributaria de cumplimiento al nivel que lógicamente corresponde: el Consejo de Administración, pero mientras esto no se especifique claramente, no progresará la responsabilidad fiscal corporativa. El silencio de los Principios es más llamativo si tomamos en consideración que, con anterioridad, la propia OCDE había publicado las Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales (12), un documento de buen gobierno donde sí se contiene un mandato para que la empresa formule una determinada política sobre el cumplimiento fiscal en el país anfitrión. Lo transcribo íntegro por ser muy elocuente:

«Es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales. Concretamente, las empresas deberán cumplir las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en los que ejercen su actividad y deberán hacer cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias. Esto incluiría medidas tales como comunicar a las autoridades competentes la información necesaria para el cálculo correcto de los impuestos que hayan de pagarse en relación con sus actividades y adaptar las prácticas en materia de precios de transferencia al principio de plena competencia».

El mismo documento, al referirse a las recomendaciones para prevenir la corrupción de políticos y funcionarios en el país de destino, ofrece también recomendaciones de gobierno fiscal corporativo, en concreto, recomienda *«introducir sistemas de control de gestión que desincentiven la corrupción, y adoptar prácticas de contabilidad general y fiscal y de auditoría que eviten la existencia de dobles contabilidades o de cuentas secretas y la creación de documentos en los que no queden anotadas, de manera correcta y justa, las operaciones a que corresponden»* (13).

(10) Código Unificado, página 12,

(11) <http://www.oecd.org/dataoecd/47/25/37191543.pdf>,

(12) <http://www.oecd.org/dataoecd/21/20/16975360.pdf> Las Directrices para empresas multinacionales se adoptaron por primera vez en 1976 y se han revisado dos veces, la última en julio de 2000.

(13) Página 10.

Por último, las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales contienen una recomendación genérica para que los directivos se abstengan de buscar exenciones no contempladas en el marco legal y reglamentario en diversos campos, entre los cuales se incluye la fiscalidad. Alguno puede argumentar que todas estas recomendaciones deben darse por sobrentendidas respecto de los países de residencia de las multinacionales. En mi opinión, no perjudicaría en nada el que se formalizasen también para el ámbito doméstico.

Por otra parte, el 31 de Enero de 1999, ante el World Economic Forum en Davos, el Secretario General de la ONU, Kofi Annan, lanzó la idea de un Pacto Mundial de las Naciones Unidas (Global Compact), promoviendo también la responsabilidad social de las empresas a través del respeto de diez principios. No hay en este pacto –tampoco– referencia al cumplimiento de los deberes públicos de las empresas. Sus objetivos están en un nivel más fundamental (derechos humanos, trabajo, medio ambiente y lucha contra la corrupción) y, sin embargo, abona el campo para implantar un compromiso ético destinado a las entidades de todos los países del mundo, que la ONU denomina «la creación de una ciudadanía corporativa global», la cual permita la conciliación de los intereses y procesos de la actividad empresarial con los valores y demandas de la sociedad civil, así como con los proyectos de la ONU, Organizaciones Internacionales sectoriales, sindicatos y ONGs. En España, el Pacto Mundial de las Naciones Unidas tuvo una acogida muy favorable entre empresas, sindicatos, entidades educativas y ONGs, creándose un importante movimiento a favor de sus diez Principios (14).

Así pues, las organizaciones internacionales promueven la responsabilidad fiscal corporativa, pero el marco jurídico no la avala. Tal vez por eso también las empresas privadas están cooperando en la construcción del marco conceptual. En este sentido, destaca KPMG, que en febrero de 2007 publicó un documento de debate titulado «Developing the concept of tax governance» (WILLIAMS, 2007), el cual constituye un intento de sistematizar todo el marco regulatorio con especial atención al Reino Unido. También de origen británico es el estudio «Responsible Tax», producido por la entidad gestora de inversión colectiva HENDERSON (2005), que investigó sobre el número de grandes empresas británicas en que los temas fiscales eran considerados una cuestión de política corporativa y debatidos en el Consejo de Administración para descubrir que queda un largo camino hasta conseguir esa normalización (15). No olvidemos que HENDERSON, como gestor de inversión colectiva, representa a un tipo de inversor que prefiere una rentabilidad a largo plazo y, por ende, sostenible, antes que beneficios especulativos a corto que pueden atraer mejor a pequeños inversores. También PRICEWATERHOUSECOOPERS examinó el tema de la responsabilidad fiscal corporativa en el número de febrero de 2007 de su revista *Global Tax Strategy*.

Las Haciendas, beneficiarias de este movimiento, están empezando también a impulsarlo. Un caso donde se ha avanzado bastante en promoción de la responsabilidad fiscal corporativa es el australiano. En 2003 la Australian Taxation Office tomó la decisión, muy innovadora a la sazón, de publicar detalladamente los criterios de riesgo que utilizan en la selección de contribuyentes, de manera que las empresas desde ese momento podían analizar su perfil de riesgo fiscal y tomar decisiones consecuentes. Evidente-

(14) <http://www.pactomundial.org/index.asp?MP=4&MS=1>.

(15) HENDERSON, uno de los principales gestores de inversión colectiva del Reino Unido, sondeó en febrero de 2005 a las 350 mayores sociedades del índice FTSE y descubrió que en más de la mitad de la mitad de las grandes empresas británicas las líneas directrices del riesgo fiscal no se debatían en el Consejo de Administración.

mente, las decisiones de enjundia corresponderían al órgano máximo de la empresa, y la Agencia australiana dedujo con toda lógica que la decisión encajaba en el marco más amplio del buen gobierno corporativo.

También en EEUU se produjeron acontecimientos que obligaron a reforzar la exigencia de responsabilidades por las cuentas tributarias al Consejo de Administración. En 2002 veía la luz la Ley Sarbanes-Oxley, de la que trataremos con más extensión en el siguiente epígrafe, aunque de momento baste dejar constancia de que el Consejo de Administración queda obligado a implantar un sistema de control interno y a hacer que un auditor externo lo revise. De esta forma, el Consejo certifica la veracidad de todas las cuentas de la empresa, incluidas las fiscales. En los mismos años, en EEUU y en el Reino Unido se habló mucho de los esquemas de planificación fiscal abusiva (*tax shelters*) y se dictaron ambiciosas normas para combatirlos, que razonablemente elevaron el nivel de exposición al riesgo de las empresas, e hizo a algunos empezar a plantearse hasta qué punto una estrategia fiscal agresiva se alinea con los intereses de los accionistas.

En España, la regulación del buen gobierno de las sociedades se rige ahora por el Código Conthe (CNMV, 2007), tal vez un buen ejemplo del trecho que hay que recorrer para materializar la responsabilidad fiscal corporativa en los códigos de buen gobierno. Pese a todo, tampoco podemos decir que el asunto le resulte completamente ajeno. Así, por ejemplo, las Recomendaciones de la CNMV exigen que, cuando una empresa cree filiales radicadas en paraísos fiscales u otras que tengan una finalidad meramente instrumental, la decisión haya de ser adoptada o ratificada por el Consejo y, consecuentemente, exige al Comité de Auditoría que informe al Consejo sobre esta materia con carácter previo a su aprobación.

A pesar de que esta es una excelente muestra de buen gobierno corporativo en materia fiscal, poco más se puede espigar en el Código Conthe, que se queda corto porque se adhiere a una acepción de «interés social» estrecha, ceñida al interés de los accionistas. Ciertamente, el Código Conthe postula que el criterio fundamental en las decisiones del Consejo debe ser la defensa del interés social, pero entendiendo por tal el de los accionistas y la maximización del valor económico de la empresa, no el del entorno social de la compañía. El Código Conthe, en suma, no llega a abrazar la interpretación de que en la defensa del interés social no sólo hay que defender el valor de los accionistas (*shareholders*) sino también el de los grupos interesados en la actuación de la empresa (*stakeholders*). Por el contrario, cuando HENDERSON presentó los resultados de su estudio (HENDERSON, 2005), explicó que el reto de los consejos de administración es armonizar la consecución de tres objetivos: cumplir con la ley, maximizar el valor del accionista y lograr la responsabilidad social corporativa. Probablemente, nuestros consejeros de administración tengan que empezar a pensar en términos más amplios.

La conclusión de este capítulo es que estamos en proceso de recibir una nueva mentalidad que valora positivamente la adopción de una política sostenible acerca del cumplimiento fiscal por sus efectos sobre la credibilidad de la sociedad y la estabilidad financiera a largo plazo. El coste de unas malas decisiones se pagaría en impuestos y sanciones e intereses, pero también en términos de reputación. La Junta General y el Consejo de Administración no han venido hasta ahora implicándose en los objetivos del departamento fiscal, pero es razonable pensar que lo harán en el futuro. Para algunos, el Consejo de Administración tendría que proponer una estrategia fiscal a la Junta General y obtener su respaldo. Otros incluso pedirían que el Presidente hubiera de firmar la declaración de Sociedades o de IVA. Aun otros abogan por la publicidad de las declaraciones fiscales. Cualquiera que sea la instrumentación material, parece claro que la política de la empresa hacia el cumplimiento tributario no es ya un asunto meramente técnico relegado al departamento contable-fiscal, sino un asunto de importancia por los riesgos que comporta. Esto nos lleva al estudio del segundo factor del entorno societario que ha permitido la aparición de la relación cooperativa: los controles internos.

4.2. Gestión de riesgos y controles internos

El buen gobierno societario sólo se puede llevar a la práctica cuando los gerentes disponen de mecanismos para fijar y hacer cumplir su política de empresa como los proporcionados por el control interno. La auditoría interna identifica los riesgos que afectan a la empresa, facilita la toma de decisiones para embridarlos y suministra la documentación para informar sobre todo el proceso a los accionistas. Es verdad que la gestión de riesgos y los mecanismos de «*internal controls*» tocan sólo tangencialmente al cumplimiento tributario, pero merece la pena examinar su situación en el derecho comparado porque son un factor cuya importancia va a ir creciendo en los años venideros, sobre todo si cunde el ejemplo estadounidense de la Ley Sarbanes-Oxley. Ciertamente, son los riesgos concernientes a la estrategia y a las operaciones de la actividad de la empresa los que merecen más atención por parte de la auditoría interna, pero caen también dentro de su ámbito los riesgos derivados del incumplimiento con las leyes y reglamentos. Es en este aspecto de observancia del marco legal donde vamos a ver cómo los desarrollos de los últimos años están cambiando el panorama.

El Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA), asociación profesional mundial de ejecutivos de auditoría interna, define la función auditora como «una actividad independiente y objetiva de verificación y consultoría designada para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización» (16). Ayuda a que una empresa cumpla sus objetivos mediante un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar los mecanismos de gestión de riesgos, el control y el gobierno societario». Ahora bien, es posible que este factor tarde algún tiempo en presionar hacia el cumplimiento responsable, porque la legislación europea va un paso por detrás de la norteamericana, pese a que hay elementos de «contaminación» como es el hecho de que la implantación de la auditoría interna se exija a todas las empresas europeas que cotizan en el New York Stock Exchange (NYSE). Estas grandes empresas que se financian en mercados americanos deben seguir su estándar y por ello no sólo han de disponer de auditoría interna, sino también informar de sus resultados al Comité de Auditoría (17). En Europa, el artículo 39 de la Octava Directiva de Sociedades sobre Auditoría Obligatoria también encomienda al Comité de Auditoría vigilar la efectividad de los controles internos de la sociedad, o de la auditoría interna si es el caso, pero las legislaciones nacionales no son muy exigentes a la hora de transponerlo.

Por eso, el grado de penetración en las empresas europeas es relativamente bajo. La Confederación Europea de Institutos de Auditoría interna (18), por ejemplo, ha concluido que hay poca legislación europea sobre auditoría interna, que es ahora una profesión esencialmente autorregulada, y mucha diversidad entre países europeos y entre industrias de diferentes sectores, siendo el bancario, y no por sorpresa, es el más desarrollado.

Sin embargo, el *benchmarking* nos enseña cuál puede ser el camino a recorrer en los años venideros. En un interesante manual, CENDROWSKI (2007) advierte que la prevención del fraude interno será la técnica de gerencia más extendida en los próximos años, como lo fue en los años 80 la calidad total. Más incluso, tendrá que convertirse en una cultura corporativa porque, del mismo modo que se constató en el movimiento de Cali-

(16) The Institute of Internal Auditors: «What is Internal Auditing?» http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=4238.

(17) «Final NYSE Corporate Governance Rules», página 13, Reglas publicadas por la SEC el 4 November, 2003. <http://www.ecgi.org/codes/documents/finalcorpgovrules.pdf>.

(18) <http://www.eciia.org/workgroups/overview/surveys.html>.

dad Total que un inspector añadido al final de la línea de montaje no es capaz de añadir calidad un producto terminado, es obvio que un auditor interno no puede erradicar el fraude interno de los estados financieros, ni siquiera detectarlo, si la transparencia no se ha implantado antes en todas las áreas de la organización. El reto es complicado porque no se trata principalmente de que haya medidas represivas, sino de que los trabajadores estén tan reconocidos en el desempeño de sus funciones que no precisen de acudir a cualquiera de los tres elementos que configuran el «triángulo del fraude» que define CENDROWSKY: motivo, oportunidad y racionalización. La prevención del fraude (19) se remonta en sus orígenes a la *Balanced Scorecard* un concepto ideado por los profesores de Harvard Robert KAPLAN y David NORTON en 1992 para medir hasta qué punto las actividades y resultados de una entidad se alinean con su visión y estrategia, una visión que no pueden ofrecer los estados financieros por sus limitaciones inherentes, como su orientación hacia hechos pasados o su incapacidad para evaluar el capital humano. Gracias a la «tarjeta de resultados equilibrada», los ejecutivos tenían una referencia concreta del grado de cumplimiento de objetivos abstractos. La *Balanced Scorecard* no sólo se preocupaba de parámetros financieros (beneficio sobre activos, beneficio sobre recursos propios, beneficios por acción, etc.), sino también por la perspectiva del cliente (tiempo de compra, tiempo de entrega, satisfacción), la de la gerencia del negocio (prospecciones de futuro, calidad, costes de cambiar procesos) o la perspectiva del aprendizaje de los empelados y las perspectivas de crecimiento de la empresa (horas de formación impartidas, sugerencias de mejora formuladas por los empleados, sugerencias puestas en práctica). Por ser tan completa llegó a ser utilizada por dos tercios de las grandes empresas americanas, especialmente bajo su modalidad simplificada de *dashboard* o «salpicadero» que permitía examinar los parámetros relevantes para cada gerente de una sola ojeada. Pues bien, si a la *Balanced Scorecard* añadimos una quinta perspectiva: la del cumplimiento de normas y regulaciones, tenemos la perspectiva de los controles internos. Este método de gerencia se encontraría tan aceptado en las grandes empresas norteamericanas que, según una encuesta citada por CENDROWSKY, las empresas de inversión privada, que no necesitan presentar estados financieros ante la SEC, están adoptando voluntariamente la misma estructura de controles internos avalados por el informe de un auditor externo, y ello a pesar de su elevado coste.

Ahora bien, yendo un poco más allá, lo que crea un entorno verdaderamente favorable al cumplimiento responsable no es la mera existencia de los controles internos, sino la publicidad a los accionistas de sus resultados. Al respecto, aunque la existencia de controles internos se remonta a la década de 1950, no es sino a partir de los años 80 cuando comienza en EEUU la tendencia a ofrecer publicidad al informe de los auditores, progresión que culminará en 2002 con la Ley Sarbanes-Oxley, que obliga a las empresas cotizadas a hacer pública una declaración de control. Este *in control statement* es en realidad un control reforzado porque no sólo se obliga a la empresa a disponer de un sistema de auditoría interna, sino que se le pide que dicho sistema sea auditado por un tercero para garantizar su fiabilidad.

No puede sorprender que el desarrollo de la auditoría interna en EEUU se haya producido a impulso de sucesivos fraudes financiero-contables. En los años 70 fueron problemas relacionados con la financiación de campañas electorales, seguidos de vergonzantes sobornos a funcionarios extranjeros, los que alumbraron la «Foreign Corrupt Practices Act» de 1977, que tipificó penalmente los sobornos cometidos en el extranjero y obligó a las empresas a establecer sistemas de control interno para prevenirlos. La publicación de estas normas impulsó los estudios para la normalización de los sistemas de

(19) Hay que tener cuidado, porque este uso del concepto «fraude» no es sinónimo de «fraude fiscal» sino de cualquier forma de detrimento a los recursos societarios.

control y así nació, en 1985, una asociación entre entidades públicas y privadas llamada Comisión Nacional sobre Estados Financieros Fraudulentos, llamada popularmente «Treadway Commission», que publicó su primer informe en 1987 y acordó crear un grupo de trabajo para, con la participación de todas las organizaciones asociadas, desarrollar un modelo de control interno. Se encargó de liderar el trabajo a Coopers & Lybrand, aunque todas las grandes auditoras se sumaron a la iniciativa mediante un Comité de Organizaciones Patrocinadoras. Este grupo se autodenominó COSO (siglas del «Committee of Sponsoring Organizations»), y alcanzó gran notoriedad porque sus trabajos han llegado a ser el estándar internacional en control interno que se conoce como «modelo COSO».

En 2002, a raíz del escándalo Enron y otros posteriores que provocaron una importante crisis bursátil, se promulgó en EEUU la Ley Sarbanes-Oxley, la cual alteró muchos conceptos de la administración societaria en un intento de reforzar la confianza de los mercados y los inversores mediante un aumento de la transparencia. Para entender su significado hay que saber que los escándalos se produjeron, simplificando mucho, porque el creciente abstencionismo de los consejos de administración dejó a los directivos carta blanca para perseguir objetivos espurios. Por eso la Ley Sarbanes-Oxley quiso reforzar la integridad de los consejeros, la independencia de los consejeros no ejecutivos y de los auditores externos, e incrementar la transparencia de la información financiera de la empresa, objetivos que –dicho sea de paso– evidentemente convienen a la formación de una política de cumplimiento tributario adecuada.

Los desfalcos de los administradores condujeron a la quiebra de más de una treintena de empresas importantes. Uno de los problemas comunes a estas quiebras fue que los gerentes habían estado publicando estados financieros aparentemente saneados aunque en realidad la situación financiera de las compañías se hubiera venido deteriorando progresivamente, a menudo como consecuencia del pinchazo de la burbuja tecnológica. Pues bien, cuando en los procedimientos de exigencia de responsabilidad se interrogaba a los directivos sobre por qué no alertaron antes del deterioro de la situación patrimonial, aquéllos alegaron sistemáticamente su desconocimiento. Para colmo, alegaban los encausados, las cuentas habían superado los controles internos de la entidad y los informes de los auditores externos no habían puesto reparos.

Por ello, la Ley Sarbanes-Oxley revolucionó el sistema de control interno, imponiendo a los gerentes de entidades cuyos valores se negocian en mercados organizados el deber de conocer el mecanismo de control interno, evaluar su calidad, y además hacer públicas sus conclusiones. La nueva obligación de información se reguló en el artículo 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, que enmienda formalmente a la Ley del Mercado de Valores de 1934, y consiste en el deber de adjuntar a los estados financieros el informe de la gerencia sobre la fiabilidad de los controles internos de la compañía, ICOFR, (*Internal control over financial reporting*) o «declaración 404», obligación desarrollada reglamentariamente por resoluciones de la PCAOB (20) (que también es un invento de la Ley Sarbanes – Oxley) y por la SEC (21). El desarrollo reglamentario precisa que la gerencia debe evaluar cualquier cambio que haya tenido lugar en el control interno durante el trimestre y que haya afectado o sea susceptible de afectar al control financiero interno.

Así pues, hemos de preguntarnos en qué sentido la obligación impuesta por el artículo 404 de la Ley Sarbanes Oxley afecta al cumplimiento tributario. La respuesta es que

(20) Por el Comité de Supervisión de Auditores para Entidades con valores negociables en mercados organizados PCAOB (Auditing Standard nº 2).

(21) «SEC final rules on Sarbanes 404».

los informes sobre los mecanismos de control financiero interno no se limitan a la estrategia u operaciones de la empresa, sino que todas las áreas están afectadas, incluyendo por tanto el departamento fiscal. Prueba de esta vinculación es que la primera vez que se aplicó (en 2005 para las cuentas del ejercicio 2004) muchas empresas rectificaron sus estados financieros debido a debilidades puestas de relieve en los controles. Pues bien, de ellas más de la mitad se debían a problemas fiscales.

No fueron, sin embargo, motivos de «transparencia» de las cuentas fiscales los que determinaron la impopularidad de esta medida, sino fundamentalmente el costo de «auditar al auditor», al lado de quejas por la indefinición legal acerca del contenido y metodología del informe. Realmente, muchos se plantean si la Ley no fue demasiado lejos, porque surtió el efecto de que repentinamente la cualidad de consejero de una entidad pasara de ser una de las aspiraciones de cualquiera a convertirse en uno de los puestos más difíciles de cubrir. En la actualidad, Sarbanes Oxley se debate entre dos polos; los que quieren limitar su ámbito de aplicación y dejarlo reducido al núcleo de las grandes corporaciones y los que prefieren consolidar sus avances mediante una reforma moderada que incida en cuestiones que todavía no ha resuelto acertadamente la ley (22).

Ante este panorama, y dado que en Europa carecemos de una norma comparable al artículo 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, podemos preguntarnos si los controles internos tendrán la misma importancia. La respuesta es clara: el proceso sólo puede avanzar en una dirección, por el bien de los accionistas y del mercado financiero en su conjunto. Cada día más, los Consejos de Administración, los directores generales y otros mandos de la empresa emplearán un sistema de control interno para obtener una certeza razonable sobre el cumplimiento de objetivos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos.

Es en este último renglón, el cumplimiento del entorno normativo, donde la auditoría interna va a ofrecer un juicio claro sobre el cumplimiento de las normas tributarias.

Ahora bien, las críticas que recibió inicialmente la Ley Sarbanes-Oxley aconsejaron a la Unión Europea adoptar una actitud menos agresiva. Para empezar, el escándalo Enron no tuvo repercusión tan directa, pero además el procedimiento legislativo europeo es más lento, ya que se trabaja por los principios de subsidiariedad comunitaria y armonización de las legislaciones nacionales. El bien jurídico a proteger es el mismo: el interés de los accionistas por poner de manifiesto de manera eficaz las posibles debilidades en la situación financiera de la empresa y prevenir fraudes que minoran la confianza de los inversores y elevan el coste del crédito, con una pérdida de competitividad de la economía en su conjunto, pero la Unión Europea no se ha atrevido a exigir que haya controles internos auditados en las aproximadamente 7.000 empresas que cotizan en las

(22) Entre estos últimos, el *think tank Committee for Economic Development* (CED 2006), sugiere que los temas corporativos que todavía no han sido resueltos satisfactoriamente son la garantía de la autonomía de los comités de auditoría, la subjetividad en la valoración de las empresas, es decir, el convencimiento de que, por muy acertada que sea la técnica contable, al cabo lo que realiza cualquier analista es un juicio sobre la veracidad de los estados financieros y su adecuación a la situación económica de una empresa en sus mercados, la espinosa cuestión de la retribución de los ejecutivos, y la no menos vidriosa paradoja de que los miembros de la Comisión de Control sean designados por el Consejo de Administración, lo que vicia «ab ortu» sus nombramientos y el ejercicio de sus funciones.

bolsas europeas. Como excusa, le venía muy bien la recomendación de no-proliferación normativa recomendada por la Estrategia de Lisboa sobre simplificación del entorno regulatorio (23).

Así pues ¿son los controles internos irrelevantes en nuestro marco legal? Verdaderamente, no. La Unión Europea ha mostrado también preocupación por la transparencia societaria. Partiendo de las conclusiones alcanzadas por el *Informe Winter* (24) el Comisario Bolkstein publicó en 2003 el Plan de Acción para modernizar la legislación societaria y reforzar el buen gobierno societario (25). El plan fue dividido en prioridades a corto y medio plazo. Entre las primeras se encontraban la consolidación de la supervisión pública de los auditores en los Estados Miembros y la modernización de la Octava Directiva sobre derecho de sociedades (84/253/CEE) para lograr una directiva completa y basada en principios aplicables a todas las auditorías legales realizadas en la UE. La directiva modernizada incluiría principios sobre control público, control de calidad exterior, independencia del auditor, código de ética, normas de auditoría, sanciones disciplinarias y nombramiento y despido de censores jurados de cuentas.

Como resultado del programa de armonización se dictó la Directiva 2006/43/CE del Parlamento y el Consejo, sobre Auditorías Obligatorias de las Cuentas Anuales y las Cuentas Consolidadas, así como la Directiva 2006/46/CE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros. De especial interés en nuestro caso es la consolidación de los comités de auditoría y del control interno. La Directiva 2006/43/CE, en particular, encomienda al Comité de Auditoría que vigile la eficiencia del sistema de control interno, de la auditoría interna si resulta aplicable, y la de los sistemas de gestión de riesgos. La Directiva 2006/46/CE, además, exige a las entidades cotizadas que publiquen una declaración anual de gobierno societario, incluyendo una breve descripción de las características de los sistemas de gestión de riesgos y controles internos en relación con el procedimiento de elaboración de la información financiera.

Algunos Estados Miembros han desarrollado obligaciones en este sentido. La Ley de Informes Financieros y Operativos del Reino Unido (*Operating and Financial Review*) es un ejemplo de cómo el entorno regulatorio va a incrementar la atención de los directivos de empresas cotizadas porque obliga a todas las compañías cotizadas a dar cuenta de sus riesgos, y está claro que los tributos constituyen uno de los más importantes de las empresas, sobre todo si entran en esquemas de ingeniería fiscal.

En España, el *Informe Olivencia* de 1998 ya se hacía eco de la necesidad de controles internos, obligando a las empresas a disponer de un Comité de Auditoría integrado mayoritariamente por consejeros independientes, para supervisar los sistemas de control interno, expresar su opinión sobre las cuentas anuales e intermedias, supervisar la función de auditoría interna y garantizar la independencia de los auditores externos. También en esa fecha se establece la publicación obligatoria de un informe de gobierno corporativo que entre otros aspectos había de referirse al funcionamiento de la Comisión de Auditoría, el número de sus reuniones durante el ejercicio, los sistemas de control de riesgos, si existe un sistema para detectar conflictos de intereses, y otros resortes para el buen ejercicio del control interno.

(23) Comunicación de la Comisión de 25 de octubre de 2005 al Parlamento, el Consejo y al Comité Económico y Social y Comité de las Regiones.

(24) Final Report of the high level Group of Company Law Experts, 4 de noviembre de 2002. http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_en.htm#background.

(25) http://www.avrio.net/uploads/media/EUROLAW_N_2_Spanish.pdf.

Las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC también obligan al auditor externo a informar sobre el sistema de control interno, sus debilidades y el nivel de fiabilidad del mismo (26). Una vez examinado el sistema de control interno, el auditor debe informar sobre las posibles deficiencias existentes en el control, si afectan a las cuentas anuales y si se trata de deficiencias «materiales» o «significativas». La valoración de las normas del ICAC es bastante positiva a los efectos de diseñar un modelo integrado de información sobre control interno (DURAND, 2004).

Así pues, en Europa y en España tenemos un régimen en que no se obliga a los Consejos de Administración a certificar la efectividad de los sistemas de control interno, pero esto no significa que el control interno quede al margen de la gerencia societaria. Al final, probablemente lo que falta es una homologación sobre la validez de dichos sistemas y, por ello, el primer paso hacia la normalización sería la adopción de un modelo de control interno.

Al respecto, la Federación de Expertos Contables de Europa lanzó en 2005 un proceso de reflexión, a partir de un interesante documento de debate (27) sobre la conveniencia de desarrollar un modelo de gestión de riesgos y control interno a nivel europeo, que satisfaga las necesidades de accionistas y otros interesados en la información financiera de la empresa. Las alternativas son crear un modelo europeo armonizado o adoptar un modelo ya existente que no exija posteriormente una armonización.

En el mundo existen cinco modelos normalizados de controles internos para gestión de riesgos, siendo el más conocido el modelo COSO, aunque también están el modelo Co-Co canadiense, el modelo Turnbull del Reino Unido, el Australia-New Zealand Risk Management Standard y el Estándar de Gestión de Riesgos adoptado por la federación Europea de Asociaciones de Gestión de Riesgos.

De todos ellos, lo más probable es que terminemos adoptando el modelo COSO por varios motivos, empezando porque COSO es la base sobre la que se han desarrollado los otros cuatro modelos como adaptaciones locales. Además, es el modelo que recomienda la Federación Europea de Expertos Contables y, finalmente, es el patrón que ha adoptado Holanda cuando ha implantado el «seguimiento horizontal» (*horizontal monitoring*), su versión de la relación cooperativa de la que luego haré algún comentario. Detallar el contenido del modelo COSO es algo que excede el propósito de estas páginas, pero hay que recordar que se basa en los «cinco componentes», elementos interrelacionados que ofrecen un marco eficaz para describir y analizar el sistema de control interno que ha adoptado una organización, siendo estos componentes:

- Un entorno de control
- Análisis de riesgos
- Actividades de Control
- Información y comunicación
- Seguimiento

(26) Véanse las normas del ICAC «Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo» de 1991, la «Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de Auditoría o Carta de Encargo», de 1999, la norma «Otra Información Incluida en Documentos que Acompañan a las Cuentas Anuales auditadas» y, sobre todo, la «Norma técnica de auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades de control interno», Resolución de 1 de septiembre de 1994, del ICAC.

(27) Risk management and internal controls in the UE, discussion paper. <http://www.eciia.org/publications/eciia-positions/risk-management-and-internal-control-in-the-eu.html>.

Otros elementos importantes de este modelo son que permite medir el nivel alcanzado por el control interno, utilizando el Modelo de capacidad-madurez (*Capability-Maturity Model*) y que en 2004 fue mejorado mediante el «Marco Conceptual de Gestión del Riesgo - Ocho elementos apoyando cuatro categorías de objetivos de la empresa» (28).

La crítica que puede hacerse sobre el modelo COSO es su complejidad. Es más una solución para grandes empresas cotizadas que una solución universal, tanto que la Securities and Exchange Commission ha solicitado a COSO la publicación de una versión abreviada del modelo. En cualquier caso, el consenso sobre un modelo de control interno estandarizado es importante porque, si la Hacienda se compromete a entablar relaciones de cooperación (de tipo horizontal, a diferencia de las de control, que serían verticales) con las grandes empresas, necesita una garantía de que su interlocutor asume las reglas del «fair play». De otro modo, quedaría comprometida su eficacia y prestigio.

Un documento muy interesante sobre la construcción de un sistema de controles internos basado en el COSO es Tax Risk Management, una guía completa compuesta por tres profesionales de PriceWaterhouseCoopers para la construcción de un marco integral para la gestión del riesgo fiscal, algo que el propio trabajo reconoce que es muy difícil de encontrar en las empresas hoy por hoy (ELGGOD, 2004 p. 29) aunque de innegable futuro.

Muy reciente es la nota informativa de la OCDE sobre Gobierno Corporativo y Gestión del Riesgo Fiscal (OCDE, 2009), un informe donde se narran las experiencias de tres países: Australia, Canadá y Chile, donde se han avanzado programas en ambos campos. El informe, bajo el modelo «mejores prácticas» trata de amplificar las experiencias positivas de estos tres países para crear un entorno de transparencia en el cumplimiento, más necesario incluso ahora en tiempos de crisis. A pesar de la diversidad de los marcos normativos de estos tres países, el informe concluye que hay una serie de beneficios comunes vinculados a esta política y, en particular, destaca el papel protagonista que las Administraciones tributarias pueden cumplir para estimular la transparencia societaria y crear relaciones cooperativas con las grandes empresas, con efectos positivos para toda la economía.

4.3. La norma contable FIN 48

Para concluir el capítulo sobre el marco legal de la RC en Derecho comparado es necesario referirnos a FIN 48. Es la abreviatura usual de una regla contable de los US GAAP que obliga a dotar una provisión cuando la empresa haya adoptado en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades criterios o interpretaciones que probablemente no superen una actuación inspectora por parte de la Hacienda. De esta norma, lo que llama la atención en principio no es tanto su paradójico, casi poético, nombre («Contabilizando la incertidumbre en el Impuesto sobre Sociedades (29)») como la indiscreción que representa frente a las autoridades tributarias. Sin embargo, a pesar de las evidentes complicaciones que puede acarrear publicar una información como ésta, el FASB entendió que prevalece el interés de los accionistas por conocer la verdadera situación patrimonial de la empresa (30) y obligó a los contables a hacer pública la información de la provisión por responsabilidades fiscales. Los inversores son los primeros interesados en conocer el

(28) http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf.

(29) *Accounting for Uncertainty in Income Taxes- an interpretation of FASB Statement No. 109.*

(30) La norma obliga a dotar provisión, pero no obliga a explicar cuál es la interpretación legal que se considera controvertible.

grado de incertidumbre implícito en los resultados presentados por la compañía para algún período determinado que aún se encuentre abierto a revisiones por parte de las autoridades tributarias

La norma básica es la resolución n° 109 de la Comisión Normalizadora de la Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB) de 1992, recientemente detallada en este punto por la Interpretación N° 48 y que clarifica lo dispuesto en el FASB N° 109 (31). La Interpretación obliga a dotar una provisión por responsabilidades a partir de cierto umbral y la cuantifica, además de regular las reglas de abono de la provisión, cálculo de intereses y sanciones y reglas de publicidad. FIN 48 entró en vigor para ejercicios fiscales comenzados a partir de 15 de diciembre de 2006. La finalidad de esta norma interpretativa es, pues, disminuir las diferencias y estandarizar la información contable sobre las posiciones tributarias que se consideran cuestionables. Tal estandarización se logra a través de una única forma de reconocimiento, medida y presentación de dichas posiciones. La importancia de esta norma radica en ser el primer intento sistemático de medir objetivamente la probabilidad de que una posición determinada fracase ante los órganos de control. Antes de 2007, la provisión se dotaba en función de un complejo esquema probabilístico. Si cabía la probabilidad de que se detectase una posición no sostenible legalmente, se dotaba una provisión que cubría el riesgo en proporción a una escala de probabilidades de deuda. Ahora, se ha introducido un cambio para simplificar la provisión y a la vez hacerla más eficaz puesto que, si las probabilidades de que surja una contingencia superan el 50 por 100, se debe dotar la provisión por el total de la contingencia posible. La modulación de la provisión en relación proporcional con el riesgo es ahora admisible sólo cuando las probabilidades de que surja la deuda son inferiores al 50 por 100.

La norma generó, lógicamente, bastante incertidumbre, pero a pesar de las repetidas solicitudes de aplazamiento de la entrada en vigor de este instrumento por parte de diferentes compañías multinacionales, FASB decidió no demorar la entrada en vigor entendiéndolo que los efectos positivos de esta nueva interpretación en los mercados financieros compensaban los costes.

Ahora bien, podemos preguntarnos hasta qué punto es pertinente mencionar la norma contable estadounidense en este capítulo. La respuesta, una vez más, es doble. En primer lugar, la regla es obligatoria para las empresas no residentes en EEUU pero con emisiones de valores cotizados en sus mercados que deben presentar una conciliación contable. Por otra parte, existe un proceso de armonización trasatlántica que posiblemente termine introduciendo en las NIIF una medida de contenido semejante. Así es, el FASB y el IASB han incluido la contabilidad de los impuestos directos en su programa de trabajo para lograr la convergencia, y han creado un proyecto de convergencia para reducir las diferencias entre el FASB 109 y la NIC 12, pues aunque se basen en los mismos principios, mantienen diferencias que dificultan la comparabilidad. Por eso, el IASB decidió en su momento adoptar la norma 12 para recoger también la contabilidad de la incertidumbre respecto del Impuesto sobre Sociedades. El proyecto del IASB obligará tal vez a las entidades a ponderar las consecuencias actuales y diferidas de las posiciones adoptadas en relación con interpretaciones no refrendadas de la ley fiscal. De momento, el IASB se ha referido en el proyecto de convergencia a cuestiones como el reconocimiento de créditos y obligaciones de naturaleza impositiva, aproximando el modelo internacional al americano en lo que atañe al impuesto diferido de las filiales no residentes y de Uniones Temporales de Empresas, a las operaciones intragrupo y en moneda extranjera, combinaciones de negocios, cambio de régimen fiscal de la entidad o de

(31) *Accounting for Income Taxes* SFAS 109.

sus socios, valoración inicial y correcciones de valor, y otras cuestiones como cambios legales y modificaciones del tipo de gravamen. El próximo movimiento por parte del IASB será publicar una propuesta para la NIC 12 «Impuestos Directos» que elimine las diferencias con la FASB 109 y su regla interpretativa FIN 48. Por consiguiente, esta norma que tanto ha afectado a la transparencia de la planificación fiscal en EEUU podría en un futuro próximo estar incorporada al marco jurídico europeo y español.

Con los antecedentes detallados en el capítulo tercero estamos ya en condiciones de examinar la construcción de la relación cooperativa dentro de un escenario más contextualizado.

5. LA CONSTRUCCIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA

Empezaré por sostener que el marco de confianza y calidad en el servicio en que puedan cumplirse las obligaciones fiscales es algo que interesa no sólo a las partes de esta relación, sino un beneficio para el conjunto de la economía, para la competitividad del país. Disponer de una Hacienda cooperativa, con la que sea fácil relacionarse, servida por funcionarios con una actitud proactiva, enfocada a resolver problemas, es un atributo muypreciado en la economía globalizada. Los estudios sobre competitividad internacional confirman este aserto. El informe *Paying Taxes, the Global Picture* realizado conjuntamente por PriceWaterhouseCoopers y el Banco Mundial sobre la situación de las administraciones tributarias en el mundo, es concluyente al afirmar que los sistemas que imponen muchas cargas frenan la inversión exterior y fomentan la evasión fiscal (BANCO MUNDIAL, 2007, pg. 5). Las empresas consultadas en el estudio que sirvió de base para el informe señalan, en el 90 por 100 de los 175 países comprendidos en la encuesta, que la mala administración es uno de los cinco mayores obstáculos a la actividad económica. Lentitud y complejidad en la administración fiscal se perciben como un obstáculo mayor incluso que los tipos de gravamen elevados. De hecho, los índices internacionales de competitividad como el *Global Competitiveness Report* demuestran que el tipo de gravamen no es la clave que guía a las empresas en sus decisiones internacionales de inversión, porque entre las diez economías más competitivas del mundo se sitúan países de alta fiscalidad como Dinamarca, Suecia, Finlandia, Alemania u Holanda (WORLD ECONOMIC FORUM, 2008). Un ejemplo de cómo la Hacienda puede cooperar a la competitividad de las economías lo proveen en los últimos años las Haciendas de Asia, donde Hong Kong, Singapur, Corea o Japón están introduciendo grandes programas de simplificación, contribuyendo a la competitividad de su economía (BANCO MUNDIAL, 2007, pg.9).

Al lado de otros factores –como la mala calidad de la reglamentación– que lastran la competitividad de una economía está la complejidad de la legislación fiscal, un problema que no es particularmente preocupante en nuestro país (32) pero que sin duda mejoraría si existieran procedimientos de comunicación ágil para resolver en tiempo real las dudas interpretativas.

Pues bien, la construcción del nuevo modelo de relación con los grandes contribuyentes que ha dado en llamarse *enhanced relationship* o «relación privilegiada», que inicialmente surge como una forma de atajar la planificación fiscal agresiva, tiene mucho que

(32) El Informe del Banco Mundial ha comparado la complejidad de la legislación fiscal mediante un método simple pero objetivo, como es el número de páginas de las leyes fiscales federales para los 20 países más ricos del mundo. Según este criterio, en España la complejidad no es un problema de especial importancia porque ocupamos el puesto nº 17 en volumen de legislación, con sólo tres países por detrás, mientras que en el ranking por PIB estamos en el 8º lugar.

ver también con la competitividad de la economía si logra reunir a la Hacienda y a las empresas en un entorno de confianza con una actitud tendente a la resolución de problemas.

Estas consideraciones no vienen sino a reforzar la iniciativa asumida por la Agencia Tributaria. Ahora bien, conviene saber que la construcción de la relación privilegiada depende del entorno fiscal de cada país. El Estudio de la OCDE sobre el papel de los Intermediarios Fiscales advierte (OCDE 2008b, pg. 13) que el entorno en que se desarrolla la relación tripartita Empresa/Asesores fiscales/Hacienda varía considerablemente entre los países del Foro de Administraciones Tributarias, tanto por el peculiar marco legislativo como por los distintos atributos de las Administraciones tributarias, y por tanto hay que tener en cuenta las características de nuestro marco regulatorio, especialmente Ley General Tributaria y la legislación societaria, así como los factores conductistas que marcan la relación tripartita.

El marco regulatorio español comparte básicamente las mismas disposiciones que, hemos visto, han llevado al nacimiento de la relación cooperativa (controles internos, gobierno societario, e incluso reglas de prudencia en la información financiera sobre contingencias fiscales), aunque seguramente no tan desarrolladas. En lo tocante a los factores conductistas en el sentido definido en el informe de la OCDE (2008 b, pp 14 a 17) quizás sería beneficioso empezar por afrontar una reflexión serena sobre los factores condicionantes en nuestro sistema. Seguramente hay mucho que avanzar en los factores que determinan la conducta por las tres partes de la relación. Esta reflexión debería abordarse en el Foro de Observación.

Es posible que el primer paso sea hacer un examen de la capacidad de la Administración para rendir satisfactoriamente en un entorno donde la empresa demanda una respuesta fiable y temporánea sobre las dudas interpretativas de las leyes, así como una actitud proactiva de la Administración para solucionar problemas. Pensemos que, para lograr la certidumbre jurídica que es nuclear a la relación cooperativa, los contribuyentes tienen que hacer un esfuerzo adicional de comunicación de información, suministrando más datos que los que tienen obligación legal de facilitar, y antes del momento de la declaración. Pues bien, el diagnóstico de la OCDE es que, en general, las empresas no estarán dispuestas a incrementar su transparencia en tanto no perciban en la Administración una actitud conciliadora y unos atributos suficientes de fiabilidad. Según las encuestas del Foro de Administración Tributaria (OCDE, 2008b, pg. 37), los atributos que la empresa necesita percibir son cinco:

- Un conocimiento suficiente basado en la realidad empresarial que permita una interlocución adecuada. La empresa requiere de la Administración que acepte que, como principio general, las grandes empresas no estructuran sus operaciones con el objetivo principal de eludir la imposición, sino por motivos comerciales o empresariales válidos, lo cual no empece que organicen sus negocios con vistas a la minoración de sus obligaciones. Si la Administración no admite que en una operación haya motivos económicos válidos, será muy difícil que trabaje con la empresa para buscar una interpretación razonable. La Hacienda debe comprender el contexto amplio de la actividad económica, las características del sector económico del contribuyente, y muy especialmente las características individuales de ese contribuyente. Naturalmente, esto exige un gran esfuerzo de gestión del talento por parte de la Hacienda. Por otro lado, aunque la especialización por sectores tiene obvias ventajas también puede presentar ciertos inconvenientes.
- Imparcialidad: la Hacienda tiene que lograr niveles muy altos de coherencia y objetividad en sus decisiones, que han de tender a recaudar el importe correcto del Impuesto, pero no a maximizarlo. La imparcialidad queda mejor garantizada cuando existen mecanismos alternativos para resolver controversias.

- **Proporcionalidad:** emplear el nivel adecuado de recursos en relación con el resultado potencial de realizar investigaciones en las empresas. Está, por tanto, muy relacionado con el procedimiento de selección de riesgos en la Hacienda. Ejemplos serían las comprobaciones parciales y las actuaciones de obtención de información selectiva, limitada a aspectos relevantes.
- **Transparencia y receptividad.** Con estos conceptos, el Estudio de la OCDE se refiere a una actitud para resolver problemas de modo franco y abierto, que incluya procedimientos convencionales o de consulta; así como la comunicación a los contribuyentes de los criterios de gestión de riesgos que se van a utilizar en el plan anual de control, algo que ya se hace en España, solo que quizá con un nivel de detalle menor que otros países como Australia. Igualmente, esta receptividad se debe mostrar en el momento de elaborar las normas, mediante consultas con organismos representativos de la comunidad empresarial, lo que en nuestro país se llama colaboración social.
- **Celeridad.** Lo que más valoran las empresas respecto a los impuestos es la certidumbre, la seguridad jurídica. Por tanto, la Hacienda tiene que estar dispuesta a ofrecer respuestas eficaces en tiempo real, con procedimientos de toma de decisión que incentiven la equidad y la resolución definitiva de los problemas. Un corolario es que las actuaciones de los órganos territoriales sean respaldadas por los servicios centrales o, en cuestiones interpretativas, que las contestaciones de la Agencia Tributaria sean asumidas por la DG de Tributos. En esto, probablemente, habrá que mejorar.

La puesta en práctica de la relación cooperativa requerirá, así pues, un gran esfuerzo por parte de la Agencia Tributaria para seleccionar equipos de profesionales cuyo perfil pueda acomodarse de modo natural en esta –nueva– mentalidad y adoptar métodos de trabajo que garanticen la inmediatez y eficacia demandadas, como son la planificación conjunta, la programación de tareas con cronogramas comunicados o pactados con la empresa, el trabajo en equipo, la introducción de comisiones de análisis; así como el seguimiento y medición de la satisfacción de los usuarios. El informe de la OCDE recomienda también acciones formativas conjuntas para los funcionarios y para el personal de las grandes empresas que hayan de trabajar juntos.

Definido el marco conceptual de la RC, se aspiraría a lograr el máximo nivel de confianza, es decir, la «transparencia» en ambos sentidos. Para la OCDE, el concepto de transparencia tiene tres acepciones o vertientes:

- **Individual:** Una relación fluida y continuada entre los funcionarios, los profesionales de la empresa y sus asesores, que genere la confianza y el respeto mutuo.
- **Cultural:** Refleja el modo en que Hacienda y Contribuyentes se perciben entre sí. Si conseguimos generar confianza mutua, se facilitará la transparencia.
- **Estructural:** Se refiere a los protocolos que Hacienda y contribuyentes siguen en sus comunicaciones, pues se necesitan resortes cómodos para que fluya la información.

Las tres facetas de la transparencia están interrelacionadas y se necesitan una de otra. No es posible generar relaciones de confianza individual si no han una cultura de respeto, y ésta no puede nacer si carecemos de canales adecuados de comunicación. No podemos olvidar que la relación cooperativa es una evolución a partir de la estándar. En la relación ordinaria cada una de las partes hace exclusivamente lo que la Ley le obliga. En la relación cooperativa los contribuyentes comunican el proceso por el que han llegado a las cifras concretas y también los aspectos inciertos o controvertibles. Se basa en la confianza y en una actitud colaboradora. Finalmente, la relación cooperativa no se fun-

damenta en principios, derechos y deberes distintos de la relación ordinaria, sino que se desarrolla a partir de aquéllos, en un entorno capaz de generar confianza. Los países que han puesto en marcha, hasta ahora, iniciativas basadas en la RC no han utilizado marcos normativos de referencia, sino que han dejado a las partes fijar su propio nivel de comunicación, solución que deberíamos seguir en España, pero antes de discutir los detalles de la construcción de la RC en nuestro marco, es conveniente volver la mirada sobre las experiencias internacionales.

5.1. Experiencias internacionales con la relación cooperativa

En los Países Bajos la RC se ha institucionalizado bajo la denominación de *horizontal monitoring*, que traduciríamos por «Seguimiento horizontal». El proyecto comenzó en 2005 con la creación de un observatorio en el que participaron 40 grandes empresas y culminó en marzo de 2008 con la publicación del Marco Conceptual del Control Fiscal, una herramienta de auditoría interna diseñada específicamente para el control de las cuentas de impuestos que obliga a las empresas a diseñar procesos seguros para el departamento contable-fiscal.

El plan de seguimiento horizontal holandés es una innovación radical frente a la concepción tradicional de la relación Hacienda-Contribuyentes que queda de manifiesto desde la propia denominación, porque el sustantivo «control» se sustituye por un concepto más blando, *monitoring* o «seguimiento»; aunque más importante el adjetivo, pues la relación ha dejado de ser «vertical» para calificarse de «horizontal». En la nueva construcción la confianza mutua sustituye a la desconfianza como principio fundamental en las relaciones. Los objetivos, una vez más, son la seguridad jurídica y superar el atraso crónico en la tramitación de expedientes. Impulsados por un escenario de desarrollo económico, social y tecnológico, de crecimiento del mercado interior y de la globalización, la Hacienda de los Países Bajos decide pasar a un nivel más constructivo en la relación, tomando como plataforma los desarrollos legislativos en materia de gobierno corporativo y la creciente importancia en auditoría de las contingencias fiscales.

La relación se instrumenta mediante la firma de un acuerdo de cooperación (*covenant*) con la Administración, por medio del cual la empresa se compromete a comunicar los riesgos fiscales en que incurra, mientras que la Hacienda se obliga a proporcionar seguridad jurídica y a realizar menos controles o hacerlos menos exhaustivos. La idea básica es que estos contribuyentes no presentan verdaderos riesgos de fraude (al margen de que puedan cometer errores o incurrir en omisiones puntuales), lo cual libera recursos para concentrarse en las empresas que no se han sometido a una autodisciplina.

La organización de la Hacienda para atender a estos contribuyentes cualificados es de tipo comercial, con compromisos de puntualidad, de existencia de un único interlocutor, la comprensión del negocio y la respuesta rápida a las dudas, pero la confianza en los contribuyentes no puede ser ciega ni infundada. Por eso, el elemento crítico de esta nueva relación es la autodisciplina de la empresa. En este sentido, el elemento de cierre es el «marco conceptual del control tributario en las empresas» (BELASTINGDIENST, 2008), una guía para fortalecer los controles de la función tributaria desarrollada, como sabemos, a partir del modelo COSO. En este marco conceptual, la estrategia debe ser adoptada al máximo nivel de decisión, en el Consejo de Administración, y estar soportada por controles internos bajo un modelo que los holandeses denominan «capas de cebolla», que va repasando las distintas esferas de control hasta llegar a su núcleo, pues los riesgos fiscales pueden aparecer en todas las esferas de actividad de la empresa, en los niveles estratégico, táctico y operativo. El Departamento financiero puede afrontarlos con separación en las funciones de cumplimiento de obligaciones de declaración y retención, gestión de riesgos fiscales, planificación tributaria y control de costes tributarios. Por eso,

el marco conceptual del control tributario debe abarcar todas las esferas de actividad de la empresa.

Interesante también es el ejemplo de Irlanda porque propone un modelo algo distinto al holandés. Compartiendo un mismo objetivo, el «enfoque cooperativo» fue puesto en marcha en 2005 como una iniciativa para que la Hacienda y las grandes empresas irlandesas trabajasen conjuntamente por una nueva ética de cumplimiento voluntario (REVENUE, 2005). El modelo es menos formal o estatutario que el holandés, porque no busca tanto establecer una relación privilegiada con carácter permanente para una élite de contribuyentes como facilitar planes puntuales de actuación para contribuyentes que tienen un problema de planificación abusiva y buscan seguridad jurídica. Ésta se logra gracias a una revisión conjunta de los hechos y las interpretaciones jurídicas de la que se deriva un plan de actuación que puede quedar plasmado como acuerdos formales o como meros protocolos o declaraciones de intenciones. Normalmente, el producto de una revisión conjunta del riesgo fiscal es un plan especial de cumplimiento que se confirma por una carta con la declaración de intenciones. Los planes establecen las acciones que debe emprender cada parte, con plazos y resultados. Aunque concebidos para embridar los problemas de planificación fiscal, no son exclusivos de este campo. También pueden obedecer a subsanación de errores, falta de comprensión, sistemas deficientes, acciones desleales o negligentes desempleados, etc.

La relación cooperativa no impide a la Hacienda conducir inspecciones, pero si llegan a ser necesarias, Hacienda se compromete a que sean lo menos intrusivas posible. La empresa se compromete a ser transparente con Hacienda a la hora de acometer estrategias de planificación mientras que Hacienda se ofrece a responder diligentemente a las consultas. La Oficina de Grandes Empresas confía en los recursos institucionales de las compañías: buen gobierno corporativo y un clara línea de responsabilidades en el consejo de Administración y los mandos de la empresa.

En el Reino Unido no ha llegado todavía a institucionalizarse la relación cooperativa, pero existe un Observatorio de Grandes Empresas que trabaja en el mismo sentido. El origen de este observatorio llamado «Large Corporates Forum» se remonta a 2004 y surge como iniciativa del Servicio de Grandes Empresas para mejorar la calidad de sus servicios, identificar las cargas fiscales inapropiadas con vistas a reducirlas, y proveer un espacio para debatir cuestiones legales y operativas en una atmósfera de confianza mutua. La participación en este foro es voluntaria. El foro es copresidido por el director de la Oficina de Grandes Empresas y uno de sus miembros, elegido por los demás. Se reúne periódicamente, tres veces al año, siendo las actas accesibles a través de la página web (HMCR, 2009) y constituyen una fuente útil para alimentar de alguna forma estos debates entre nuestras grandes empresas.

El riesgo es la piedra angular del programa de Grandes Empresas en el Reino Unido. Un hecho crítico fue la promulgación de una modificación de la Ley de Sociedades Anónimas que permite a Hacienda declarar, previa autorización judicial, que la contabilidad de una empresa no refleja fielmente su verdadera situación patrimonial. Esta facultad preocupa sobre todo a las empresas cotizadas, que ven así cómo el riesgo fiscal puede afectar a la estabilidad financiera de la empresa por mecanismos más expeditivos que la exigencia de deuda y sanciones.

El servicio al cliente es otro punto clave. Tomando el modelo *account manager* del sector privado, HMRC designa a un interlocutor único en la Sección de Grandes Empresas para todos los asuntos fiscales de la misma. Esto garantiza la coordinación en las acciones de HMRC. No significa que no puedan tener relación con otras áreas de la Hacienda, sino sólo que el gerente de la cuenta tiene que estar informado en todo momento. Al estilo de lo que hemos visto en el caso Irlandés, la empresa y la sección de Grandes Empresas pueden llevar a cabo revisiones conjuntas del perfil de riesgo de la compañía. El

resultado de la evaluación será un Modelo Operativo, por escrito, que se entrega a la empresa.

En materia de cooperación entre Unidades de Grandes Empresas y el sector privado otra experiencia interesante es la planificación conjunta de las Inspecciones, una facultad que asiste a las empresas norteamericanas desde que, en 2003, el IRS sugirió al Instituto de Ejecutivos Fiscales crear un modelo para planear conjuntamente con la empresa las actividades de control. Como resultado de este esfuerzo conjunto fue desarrollada una herramienta de planificación y seguimiento que se basa en la confianza y en la comunicación. Contribuyente y Hacienda tienen el objetivo común de limitar el tiempo de duración de la inspección. El plan de la Inspección es la herramienta para acortar ese tiempo sin merma de su eficacia (IRS 2003). También el *Compliance Assurance Program* es un modelo de relación basada en relaciones cooperativas, un programa que empezó como experiencia piloto en 2005 y ahora abarca a 70 empresas. Las prestaciones recíprocas en este caso se pactan en un memorando de entendimiento.

Otro país donde se ha experimentado satisfactoriamente una relación cooperativa es Singapore. Con motivo de la implantación del *Goods and Services Tax*, una modalidad de IVA, se ha aprobado un *GST Compliance Assurance Program* que permite a los funcionarios desplazarse a las grandes empresas (facturando más de mil millones de dólares de Singapore) e, *in situ*, examinar sus sistemas de control interno, familiarizarse con su operativa comercial y desarrollar programas de contabilidad, conservación de documentos de soporte y de declaración que por una parte refuerzan el control sistémico y, por otra, garantizan a la empresa un nivel considerable de seguridad jurídica.

5.2. La construcción de la relación cooperativa en España

Estos antecedentes deberían ser suficiente guía para la consecución de la relación cooperativa en España. De entrada, parece claro que cualquier avance en este campo sólo podrá lograrse como fruto de un proceso de debate y consulta con las grandes empresas. Por eso, es saludable la constitución del Foro de Discusión con los grandes contribuyentes en el cual se analicen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la administración tributaria, y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa.

Ya he mencionado que para la AEAT este foro debe implicar una revisión crítica de sus recursos de cara a la prestación de un servicio de primera calidad como es el que van a demandar las grandes empresas. El cumplimiento de «los cinco atributos» definidos por la OCDE (*vid supra*) determinará totalmente las posibilidades de éxito de esta iniciativa. Las grandes empresas deberían también hacer autocrítica. Un buen comienzo podría ser acudir al estudio «The tax Function: facing up to the changing world» (KMPG, 2006), donde se ofrecen temas de reflexión como son:

- El entorno fiscal nacional en sentido amplio
- El efecto potencial de las medidas gubernativas en estudio
- La actitud hacia el riesgo en la empresa
- Planificación y comunicación de la estrategia fiscal
- Gestión de riesgos fiscales
- Tiempo dedicado a cumplimiento
- Integración de los procesos fiscales con auditoría interna

- Desarrollos tecnológicos

El siguiente paso será revisar los aspectos legales necesarios para alumbrar la relación cooperativa. De entrada, hay que dejar claro que cuando hablamos de «un marco especial de relación entre Hacienda y las Grandes Empresas» lo hacemos en referencia al contexto de la comunicación, a aspectos materiales y tecnológicos de la misma y a una actitud de cooperación manifestada formalmente por ambas partes (33), pero en ningún caso nos referimos a un marco jurídico innovado. Este matiz es importante, porque no van a definirse derechos y obligaciones complementarias a las que contempla la Ley General Tributaria. La Ley ha definido la relación jurídico-tributaria como un conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades, obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración (artículo 17 LGT) que está perfectamente detallado: las obligaciones de la Administración tributaria están enunciadas en el artículo 30 mientras que en el 34 están los derechos y garantías de los contribuyentes.

Pues bien, este marco jurídico no debe cambiar porque la nueva filosofía no cambia el *qué* sino el *cómo*. La RC es más un nuevo enfoque en los principios de aplicación del marco legal (artículo 3.2 LGT). En el marco jurídico actualmente vigente, la regulación del procedimiento se limita a pedir a la Administración que facilite en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (artículo 99), una previsión muy genérica que hasta ahora se ha concretado en cuestiones de tan escaso valor añadido como la extensión de certificaciones y copias, el acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente, o el trámite de alegaciones. La nueva relación cooperativa tiene que desarrollarse a partir de compromisos de servicio de mayor valor añadido y diligencia. Desde luego, un elemento que debe cambiar es el plazo para la resolución, que no puede seguir siendo de seis meses en este contexto, así como los efectos de la falta de resolución, pues el silencio no debería beneficiar a la parte que ha dejado de cumplir con su compromiso.

El mantenimiento del marco jurídico básico es una cuestión fuera de dudas. De un lado, los redactores del Estudio de la OCDE descartaron en su momento, tras un amplio debate, la posibilidad de que la RC se sometiera a reglas especiales, dejando paso en su lugar a otra fundada en principios y declaraciones de intenciones. Pero hay más: la modificación del marco jurídico de relación no sería posible sin una nueva redacción de la propia Ley General Tributaria, pues su artículo 97 enuncia un sistema de fuentes para las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos que se limita a la misma LGT y a la normativa reglamentaria de desarrollo, así como a las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en sus reglamentos. Súmase a ello el hecho de que la relación tributaria tiene una naturaleza *ex lege*, lo que impide crear nuevos derechos y obligaciones *ex contractu*, por medio de un hipotético contrato entre la Hacienda y la empresa (34). Tampoco sería conveniente el modelo estatutario si significa concebir esta relación como algo privilegiado, pues iría en contra del principio de igualdad. Dicho de otro modo: las entidades que no se acojan a la RC no pueden por ese mero hecho quedar revestidas de connotaciones peyorativas.

Así pues, puede parecer que no existe mucho margen de maniobra para esta iniciativa, pero no es así. De entrada, el artículo 8 de la LGT recoge, entre las materias cubier-

(33) Es decir, a lo que la OCDE define como las facetas «cultural» y «estructural» de la transparencia en que se materializa la RC.

(34) Al respecto, no hay que dejar de considerar una solución al estilo norteamericano, pactando con la empresa *memorandum of understanding* en lugar de contratos. La diferencia es que los MoU no son vinculantes legalmente, no se pueden emplear para fundamentar medidas ejecutivas.

tas por la reserva de ley, a la relación tributaria en su sentido estricto, tradicional, del conjunto de derechos y obligaciones esenciales y accesorios en que aquélla se concreta, pero la relación tributaria en sentido amplio, como una suma de las actitudes hacia el diálogo y de los elementos objetivos, contextuales, que mejoren la relación material entre las partes, no está amparada por la reserva de ley.

Un campo donde se puede actuar son las potestades de auto-organización de los servicios de la Hacienda, donde hay un cierto margen de discrecionalidad (artículo 83.4 de la LGT). Por ejemplo, una posibilidad es la creación de la figura del interlocutor único, un funcionario que sirva como punto de contacto exclusivo para todos los asuntos de la empresa. Esta idea, tomada del modelo del *account manager* que algunas empresas utilizan para evitar errores de coordinación en las relaciones con sus mejores clientes o proveedores, es una de las notas comunes a los tres países europeos donde se ha recibido el concepto de la Relación Corporativa, Países Bajos, Irlanda y el Reino Unido.

Por otro lado, el Plan de Lucha contra el Fraude ofrece otras ideas para profundizar en la RC cuando dice que este canal privilegiado de comunicación podría utilizarse para otros servicios de la Hacienda pública, «estableciendo mecanismos específicos para el cumplimiento de determinadas obligaciones, como las de suministro de información o presentación de documentación a efectos de aplazamiento o fraccionamiento de pagos», aunque, matiza el Plan, «siempre dentro de los plazos y procedimientos generales».

Un elemento que sí puede provocar controversia e incluso demandar una reforma es la regulación de la información y consultas tributarias en la LGT. La relación cooperativa tiene que ofrecer a las empresas respuestas temporáneas y vinculantes sobre las cuestiones conflictivas de la aplicación de los tributos. El marco legal de la información y asistencia actualmente está en el artículo 85 de la Ley, que habla de una serie de actividades, abarcando desde la publicación de textos actualizados y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia a la asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias, pasando por contestaciones a consultas escritas y actuaciones previas de valoración.

Al respecto, la necesidad de seguridad jurídica de las empresas encajaría, más que en el concepto de información, en el de consultas recogido en el artículo 88.2 LGT, por el momento en que se plantea (antes de la finalización del plazo voluntario de declaración), porque se plantea por escrito, y porque exige una respuesta capaz de eximir de responsabilidad. Si esto es así, el problema surge de que el artículo 88.5 atribuye la competencia para contestar las consultas al órgano que ostente la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación, es decir, a la Dirección General de Tributos. Un segundo problema sería la regulación de los plazos para resolver, porque el 88.6 fija un generoso plazo de seis meses que, por si fuera poco, está coronado con el silencio negativo: la Administración tiene la facultad de callar sin que de esa falta de contestación en seis meses se pueda deducir la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta por el contribuyente.

La solución a este dilema no es desmontar el procedimiento de consultas tributarias, que tiene una utilidad manifiesta para los contribuyentes al divulgar interpretaciones válidas y para la Administración al indicar las debilidades o lagunas de la regulación vigente. La solución está en que la Agencia Tributaria se comprometa a resolver las consultas en tiempo real con independencia de que el contribuyente pueda plantear consulta tributaria. Recursos técnicos para ello no le faltan, como ha demostrado durante años el programa Informa, y ante las preguntas de especial complejidad nada impediría la coordinación de la Agencia Tributaria con la DG de Tributos. En todo caso, debería garantizarse la exención de responsabilidad (sanciones) a quienes siguieran los criterios manifestados por la Hacienda. Bastaría con ampliar los efectos del artículo 89 y garantizar la indemnidad a quienes hubieran seguido el consejo de la Agencia, siempre y cuando la

consulta se hubiese formulado en plazo y no se hubieran alterado las circunstancias. En este caso, por el contrario, no se debería ampliar los efectos a otros obligados, puesto que son actuaciones de atención personalizada. Otros procedimientos que encajarían perfectamente en la relación cooperativa son la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (Artículo 90) o los acuerdos previos de valoración del artículo 91.

En el contexto de la relación cooperativa los medios materiales puestos a disposición de las partes son muy importantes. No se trata tanto de fomentar el uso de medios electrónicos o telemáticos como de generar un entorno de confianza, pero los medios tecnológicos no deben ser descartados. En particular, puede acordarse entre la empresa y la Hacienda la utilización de tecnologías de auditoría electrónica.

Una vez alineados los recursos de la organización y fomentado un amplio debate en el seno de las empresas sobre responsabilidad fiscal corporativa y controles internos, el Foro de Debate debe haber concluido su misión y la Hacienda debería dar comienzo inmediato a la RC. Para esto, el estudio de la OCDE ha identificado tres mecanismos posibles:

- Una declaración unilateral en la que exprese los métodos que va a seguir en el futuro para trabajar con las grandes empresas, tal como hizo Irlanda.
- La aprobación de un código de conducta general, elaborado conjuntamente por las partes interesadas y la Hacienda, que especifique las actuaciones a desarrollar por todas las partes y las consecuencias del incumplimiento, al estilo de la Administración suiza.
- Un acuerdo específico entre la Hacienda y cada contribuyente concreto que adecúe las acciones a desarrollar por las partes a las necesidades individuales de cada empresa. Este acuerdo de intenciones es el método que se ha elegido en Holanda y Estados Unidos.

A priori, no es posible determinar la modalidad de inicio de la RC que sería más adecuada en España; será el diálogo amplio con las grandes empresas el que lo determine. Asentado el marco conceptual de la RC e inaugurada con el formalismo oportuno, sería el turno de actuar las grandes empresas. Esto consistiría en una sucesión de tres pasos:

- Una declaración de intenciones
- Una evaluación sus propias capacidades
- Un refrendo de alto nivel, en la forma de contrato o acuerdo de principios, entre uno de los máximos responsables de la empresa y una autoridad de la Hacienda.

Tras la puesta en marcha de la relación será fundamental hacer un seguimiento para rectificar las posibles debilidades cuando no se estén cumpliendo los objetivos deseados. También deberían estar acordadas, de antemano, las acciones para exigir responsabilidades por cada una de las partes en caso de incumplimiento.

En conclusión, el entorno legal y los planes oficiales han creado una oportunidad para redefinir las relaciones entre la Hacienda y las grandes empresas pasando de la desconfianza recíproca a una relación más horizontal donde ambas cooperen para conseguir objetivos mutuos. La consecución de esta relación depende en gran parte del marco regulador en materia de buen gobierno societario y de controles internos, dos materias en las que hemos visto una clara evolución en estos últimos años, que a tenor de lo que se ha discutido aquí no podemos declarar todavía culminada, aunque quizá más importante para la consecución de la relación cooperativa es el diálogo entre la Hacienda y las empresas, un ejercicio que este trabajo ha querido ayudar a impulsar.

BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA (2008): *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf.
- BANCO MUNDIAL (2007): «Paying taxes. The global picture», www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf
- BELASTINGDIENST (2008): «Thinking differently, behaving differently and working differently», *Tax control framework*. http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/thinking_differently_behaving_differently_working_differently_dv4001z1pleng.pdf.
- CARROLL, Archie B. (1999): «Corporate Social Responsibility», *Business & Society*, Vol. 38, No. 3, 268-295.
- CENDROWSKI, Harry, James MARTIN y Louis PETRO (2007): *The handbook of fraud deterrence*. John Wiley & Sons. New Jersey.
- CNMV (2007): *Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Anónimas Cotizadas*. www.cnmv.es/legislacion/legislacion/circulares/4_07.htm.
- COMISIÓN EUROPEA (2007): *Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax Administration*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf.
- COMISIÓN EUROPEA (2008): *Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea*. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ES:PDF>.
- COMISION EUROPEA (2009): «Fiscalis Seminar. VAT Fraud: a common concern for business and tax administrations», http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/2009-01-23-Workshop-document_en.pdf.
- DURAND BAQUERIZO, E. (2004): «El diseño de un modelo integrado de información sobre control interno», *Universia Business Review-Actualidad Económica*.
- ELGOOD, Tony, Ian PAROISSIEN y Larry QUIMBY (2004): *Tax Risk Management*. http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax-management-strategy/pdf/tax-risk-management-guide.pdf.
- FASB (1992): SFAS 109, *Accounting for Income Taxes* – (Febrero 1992).
- FASB (2006): FIN 48, *Accounting for Uncertainty in Income Taxes - an interpretation of FSAB Statement No. 109* (Junio 2006).
- FREEDMAN, Judith (2004): «Defining taxpayer responsibility: In support of a general anti-avoidance principle», *BTR* n° 4.
- HENDERSON GLOBAL INVESTORS (2005): *Tax, risk and corporate governance: findings from a survey of the FTSE 350*. http://www.henderson.com/global_includes/pdf/sri/tax_paper.pdf.
- HENDERSON GLOBAL INVESTORS (2005): *Responsible Tax*. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global_Henderson_-_ResponsibleTax_-_OCT_2005.pdf.
- HMRC (2009): *Large Corporates Forum*. <http://www.hmrc.gov.uk/lbo/agenda1.htm>.

- IRS (2003): *Joint Audit Planning Process*. http://www.irs.gov/pub/irs-utl/09-17-03_joint_audit_planning_process_with_cover.pdf.
- JENSEN, Michael y William MECKLING (1976): «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure», *Journal of Financial Economics*.
- KPMG (2006): *The tax Function: Facing up to the changing world*. <http://www.kpmg.co.uk/news/detail.cfm?pr=2710>.
- MATHIESEN, H. (2002): *Managerial Ownership and Financial Performance*, Ph.D. Thesis, Copenhagen Business School, Denmark
- NEW ECONOMICS FOUNDATION (2005): *A big deal? Corporate Social Responsibility and the Financial Sector in Europe*. http://www.foe.org.uk/resource/reports/big_deal.pdf.
- OCDE (2004): *Compliance risk management, managing and improving tax compliance*. <http://www.oecd.org/dataoecd/21/55/37212610.pdf>.
- OCDE (2006): *Good Corporate Governance: The Tax Dimension*, <http://www.oecd.org/dataoecd/21/36/37207911.pdf>.
- OCDE (2008a): Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, Comunicado del Cabo. <http://www.oecd.org/dataoecd/26/16/39887435.pdf>.
- OCDE (2008b): *A study into the role of tax intermediaries*. <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>.
- OCDE (2009a): *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, 2008*. «8 de enero de 2009». <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>.
- OCDE (2009b): *Information note; General Administrative Principles: Corporate Governance and Tax Risk Management*.
- RAHSKIN, Michael D. (2004). «Absolute responsibility and corporate tax governance», *Tax Executive*, March/april.
- REVENUE, IRISH TAX / CUSTOMS (2005): *Large business –Co-operative approach*. <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>.
- SHLEIFER, A. y VISHNY, R. (1997): «A Survey of Corporate Governance», *Journal of Finance*, Vol. 52, no. 2 (June 1997), pp. 737-783.
- SLEMROD, Joel, Johnatan SHAW y John WHITING (2008): *Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*. http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/reports/admin_compliance.pdf.
- SUSTAINABILITY (2007): *Responsible Tax*. http://www.sustainability.com/downloads_public/other/responsible_tax_minutes.pdf.
- THE EUROPEAN AUDIT COMMITTEE LEADERSHIP NETWORK (2005). *Revista Viewpoints 31 oct 2005* http://www.tapestrynetworks.com/documents/Tapestry_EY_EuroACLN_Oct05_View5.pdf.
- WILLIAMS David F. (2007): *Developing the concept of tax governance*. http://www.kpmg.com.co/files/documen_corp_gov/2007/Developing_Tax_Governance.pdf.
- WORLD ECONOMIC FORUM (2008). *The Global Competitiveness Report 2008-2009*. <http://www.weforum.org/en/initiatives/gcp/Global%20Competitiveness%20Report/index.htm>

EFFECTOS FISCALES DE LA APLICACIÓN DEL NUEVO PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE ÉSTA

Carlos María López Espadafor
Universidad de Jaén

RESUMEN

La entrada en vigor del Tratado de Lisboa conlleva una reforma del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, que pasa a convertirse en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, que se incorpora como Anexo al Tratado de la Unión Europea, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. Esta reforma supone un momento normativo ideal para revisar la incidencia de dicho Protocolo en relación a nuestro Sistema impositivo, especialmente con respecto al posible tratamiento en éste de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea.

Palabras clave: Privilegios fiscales, residencia, funcionarios de la Unión Europea.

SUMARIO

1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN NORMATIVA. 2. FISCALIDAD DE LOS FUNCIONARIOS DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES. 2.1. Peculiaridades tributarias de los funcionarios de las organizaciones internacionales. 2.2. Justificación funcional del tratamiento especial en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales. 2.3. Origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales. 3. EL IMPUESTO SOBRE LOS SUELDOS, SALARIOS Y EMOLUMENTOS DE LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA. 3.1. Previsión y regulación del Impuesto. 3.2. El Impuesto como ejercicio de poder tributario por la Unión Europea. 3.3. Estructura y elementos esenciales del Impuesto. 4. LAS COTIZACIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA A SU SISTEMA DE PENSIONES Y PREVISIÓN SOCIAL. 5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA. 5.1. La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes. 5.2. La residencia a efectos fiscales de los funcionarios y

otros agentes de la Unión Europea ante el traslado para el ejercicio de sus funciones. 5.2.1. *El artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea.* 5.2.2. *La residencia y el domicilio a efectos fiscales.* 5.2.3. *La permanencia de la residencia a efectos fiscales en el Estado miembro de origen.* 5.2.4. *Nuestro Ordenamiento tributario ante el mandato del Derecho originario de la Unión Europea.* 6. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA. 7. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DEL PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A OTROS IMPUESTOS DIRECTOS. 7.1. Alcance del precepto. 7.2. Efectos en la imposición sobre el patrimonio. 7.3. Efectos sobre el gravamen de las sucesiones. 7.4. Efectos sobre el gravamen de las donaciones. 8. LA FALTA DE ATENCIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS AL MANDATO DEL DERECHO ORIGINARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE RÉGIMEN FISCAL DE SUS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES. 9. RECAPITULACIÓN EN RELACIÓN A NUESTRO SISTEMA FISCAL.

1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN NORMATIVA

Seguramente una de las más importantes reformas que se pueden reconocer en el Derecho Comunitario originario, hoy mejor llamado Derecho originario de la Unión Europea, y que vino a sustituir al Proyecto de Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, es la propiciada por el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007. Se trata del Tratado por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (1). Estamos ante un Tratado que, a pesar de la problemática planteada por algunos Estados, continuó su proceso de ratificación por los demás Estados miembros de la Unión Europea. E incluso, antes de la vigencia de este Tratado, determinadas consideraciones que realizamos en este trabajo sobre cierta necesaria reforma normativa en el plano interno en la materia en estudio, se han venido presentando igualmente defendibles bajo la vigencia del antiguo Derecho Comunitario originario en tal ámbito.

Las modificaciones que introduce el Tratado de Lisboa en el Derecho Comunitario originario son amplísimas, afectando, en mayor o menor medida, prácticamente a todos los extremos de la disciplina jurídica de la Unión Europea. En función de ello, su influencia también se deja sentir en relación al Derecho Financiero y Tributario de la Unión Europea, en extremos muy diversos que pueden ir desde la armonización fiscal comunitaria a los recursos propios de aquélla. Quizás la primera represente el ámbito temático más estudiado del Derecho Tributario comunitario y a los segundos también se les ha prestado cierta atención. Pero existen otras cuestiones de Derecho Tributario en las que también incide el Tratado de Lisboa.

Una de ellas es la relativa a las normas fiscales especiales contempladas dentro de los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, que afectan tanto a las instituciones de ésta, como a los funcionarios y otros agentes de la misma.

Estas medidas fiscales especiales datan de fecha nada reciente y, aun así, en ocasiones, los Estados miembros de la Unión Europea se resisten a asimilarlas o reconocerlas en toda su amplitud y con todos los efectos y consecuencias de su rango de Derecho originario de aquélla. Esto plantea problemas de los que, como tendremos ocasión de comprobar, incluso ha conocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, llegando a fallar en contra de los Estados.

(1) DO C 306, de 17 de diciembre de 2007, págs. 1 y ss.

El punto de partida esencial en este campo es el Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas (2), de 8 de abril de 1965.

El Tratado de Lisboa ha introducido ciertas modificaciones en éste, que pasa a denominarse tras la citada reforma (3) «Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea» (4). En lo esencial, se mantienen las líneas básicas de la actuación en materia fiscal de dicho Protocolo. Pero el hecho de su toma en consideración y actuación sobre el mismo por el Tratado de Lisboa, hace que puedan volver a primera línea de atención los privilegios e inmunidades de la Unión Europea en materia fiscal, sirviéndonos de incentivo y oportunidad para replantearnos, desde el nuevo texto del Protocolo, la adecuación de nuestro Sistema tributario a los postulados del Derecho originario de la Unión Europea, al que se tiene que someter tanto el Derecho derivado, emanado de las instituciones de ésta, como, obviamente también, el Derecho nacional.

Al tratarse de Derecho originario se va a aplicar directamente sin, en principio, necesidad de desarrollo ni por las instituciones de la Unión Europea, ni por los Estados miembros de ésta, salvo cuando se disponga expresamente lo contrario. Otra cosa es que el propio Protocolo, en algún punto, prevea expresamente algún Reglamento comunitario de desarrollo del mismo o que, en algún otro punto, algunas normas nacionales vengan a dar claridad y seguridad jurídica facilitando y garantizando su aplicación en el ámbito interno (5), de cara a que en la práctica no se produzcan violaciones de lo previsto en el Protocolo. Pero, aunque no existan esas normas, que, en teoría, no son necesarias, el rango normativo, de Derecho originario de la Unión Europea, del Protocolo en estudio garantiza por sí mismo la necesidad de su plena aplicación.

Antes de entrar a fondo en el análisis detallado de las normas de carácter fiscal contempladas en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, entendemos que puede resultar de interés la realización de ciertas consideraciones generales sobre el tratamiento en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales en general y a ello dedicamos el siguiente apartado.

(2) Así denominadas en el momento de su aparición.

(3) DO C 306, de 17 de diciembre de 2007, pág. 180.

(4) El nuevo Protocolo se incorporará como Anexo al Tratado de la Unión Europea, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

(5) Aunque el régimen fiscal de las instituciones de la Unión Europea y de los funcionarios y otros agentes de la misma es sustancialmente diferente del régimen fiscal aplicable a las misiones y agentes diplomáticos extranjeros, aunque ambos coincidan en su consideración como beneficios fiscales, podemos aquí poner de manifiesto cómo a veces las normas nacionales relativas al régimen fiscal en materia diplomática y consular podrían ser consideradas como innecesarias y aun así existen dichas normas dando cierta seguridad jurídica. Los privilegios fiscales en materia diplomática y consular suelen encontrar su base en convenios internacionales directamente aplicables una vez publicados en el Boletín Oficial del Estado y aun así existen además normas de origen interno que también los contemplan. Y en los contados casos en que no existan convenios internacionales aplicables, de todos modos los citados privilegios fiscales en materia diplomática encuentran su base en normas de Derecho Internacional General (costumbres y principios generales) aplicables aunque no exista un consentimiento expreso del Estado. A pesar de todo lo expuesto, existen esas normas fiscales en materia diplomática y consular. Pues bien, algo de esto podría venir a suceder también en materia de privilegios fiscales de las instituciones de la Unión Europea y de los funcionarios y otros agentes de ésta, directamente aplicables al tener su origen en el citado Protocolo, pero en algunos casos ciertas normas nacionales al respecto podrían generar una mayor seguridad en este tema, tanto para el funcionario comunitario, como en relación a las autoridades tributarias estatales.

2. FISCALIDAD DE LOS FUNCIONARIOS DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

2.1. Peculiaridades tributarias de los funcionarios de las organizaciones internacionales

El tratamiento tributario de los funcionarios de las organizaciones internacionales se mueve en un doble ámbito. De un lado, se les suele conceder una serie de beneficios y privilegios recogidos en Convenios internacionales y en ocasiones también en las leyes tributarias de los Estados miembros de la organización a la que pertenecen. De otro, existen impuestos que algunas organizaciones internacionales exigen a sus funcionarios por las retribuciones que ellas mismas les pagan. Así pues, se dan casos en los que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos que la misma les paga en los impuestos sobre la renta existentes en sus Estados miembros; pero, al mismo tiempo, por tales sueldos los funcionarios tienen que pagar un impuesto a la organización de la que dependen (6). La exención de esos sueldos en los impuestos de los Estados miembros evita casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales.

En esta situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea. Estos sujetos tienen que tributar por el sueldo que reciben de la misma a través de un impuesto de titularidad comunitaria. Al mismo tiempo, tales sueldos van a estar exentos en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en los Estados miembros. En este trabajo nos vamos a ocupar de las normas del Derecho de la Unión Europea que establecen este régimen y de su incidencia en nuestra normativa nacional.

2.2. Justificación funcional del tratamiento especial en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales

Los impuestos que ciertas organizaciones internacionales cobran a sus funcionarios tienen para aquéllas una importancia financiera muy secundaria; téngase en cuenta que se trata de la tributación de unas cantidades que ellas mismas satisfacen. Pero con tales tributos las organizaciones internacionales intentan poner de manifiesto una supremacía de las mismas frente a los Estados miembros respecto al ámbito de sus funcionarios (7).

(6) Fijándose en el caso de Naciones Unidas, UDINA afirma la existencia de verdaderos impuestos sobre la renta de sus funcionarios, individualizando un Poder Tributario en base a ello en esta Organización internacional («Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali»), en *Gegenwartsprobleme des Internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie, Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag*, Girardet & Co., Hamburgo, 1953, págs. 284 a 286, y «Diritto internazionale tributario», en *Novissimo Digesto Italiano*, V, 1960, pág. 934). Sin embargo, G. TESAURO, por el contrario, si bien habla de la existencia de tales tributos en los supuestos en que los Estados miembros de una organización internacional así lo establecen en un Convenio internacional, analizando el caso de la ONU, donde esto no se produce así y las prestaciones a pagar por sus funcionarios a la Organización tienen su origen en resoluciones de la Asamblea General de la misma, y ante las incidencias que derivaron de la oposición de los Estados Unidos en materia de exenciones, no considera que se pueda hablar del carácter tributario de tales prestaciones, entendiéndolo más correcto analizarlas desde la perspectiva de una relación meramente contractual entre la Organización y sus funcionarios (*Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Jovene, Napoli, 1969, págs. 232 a 238).

(7) Cfr. ARDIZZONE, G.: «Prelievi internazionali (dir. trib.)», en la *Enciclopedia Giuridica Trecani*, pág. 3.

Al mismo tiempo, en tales casos, al no tributar los citados funcionarios por sus sueldos en los impuestos de los Estados miembros de las organizaciones —evitándose consiguientemente, como hemos citado *supra*, la mencionada doble imposición—, sino sólo a través de impuestos de que éstas sean titulares, se consigue que la carga fiscal que tales funcionarios soportan por sus sueldos sea similar con independencia del Estado donde, en base al destino que les asigne la organización, tengan su domicilio. Téngase en cuenta que, incluso en el ámbito de la Unión Europea, los impuestos sobre la renta pueden cambiar bastante de un Estado a otro. Es más, en el ámbito comunitario, los impuestos directos —entre los que se incluyen esencialmente los impuestos sobre la renta—, salvo en contadas excepciones, no se han visto prácticamente afectados por una armonización fiscal de las legislaciones nacionales, habiéndose centrado hasta ahora tal armonización casi totalmente en el ámbito de los impuestos indirectos.

A la hora de que un funcionario de una organización internacional deba optar por un destino u otro, se intenta que no sean razones de índole fiscal las que incidan en la decisión del funcionario, de tal forma que el destino sea neutral fiscalmente, siendo la carga fiscal en función de su condición de funcionario la misma con independencia del lugar de destino.

Es más, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, en el caso de la Unión Europea se intenta además que la presión fiscal que soportan sus funcionarios y otros agentes por las rentas distintas de su sueldo sea también la misma con independencia del lugar de destino o domicilio, determinándose una residencia de origen a efectos fiscales, invariable en el futuro aunque se cambie de Estado de destino.

2.3. Origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales

Al cuestionarnos la naturaleza jurídica de las normas que establecen los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios de organizaciones internacionales, no podemos dejar pasar que estos sujetos gozan en ocasiones de un tratamiento tributario que podría parecer, aunque con sus diferencias, similar en su intensidad al que se otorga a miembros del personal diplomático de Estados extranjeros. Sin embargo, el origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales se presenta distinto del que puedan tener por regla general los aplicables a diplomáticos de Estados extranjeros.

Aunque hay autores que sitúan el origen de las exenciones tributarias aplicables a diplomáticos extranjeros directamente en reglas de cortesía internacional (8), la doctrina suele entender que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario o Principios Generales de Derecho Internacional que imponen a los Estados el deber de eximir de ciertos impuestos a los diplomáticos de Estados extranjeros (9).

A nuestro entender, la prueba de la existencia general de un deber para los Estados de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encon-

(8) Véanse MICHELI, G. A.: *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1989, pág. 97, y UDINA, M.: *Il Diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 156 y 157.

(9) Véanse, entre otros, STEVE, S.: «Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, pág. 243; BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 52; KRUSE, H. W.: *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACÍAS-PICAVEA), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, págs. 115 y 116; y OLIVARES ZARZOSA, J. I.: «El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 351.

trar en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición que los Estados suscriben entre sí. La referencia que en la inmensa mayoría de estos Tratados internacionales se hace a los principios generales del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los diplomáticos extranjeros representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto. Esos Convenios internacionales parten aquí esencialmente de lo que prevé a estos efectos el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, donde se propone que en todo Convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional se establezca expresamente que sus disposiciones no afectarán a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos de conformidad con los principios generales del Derecho Internacional. Similar referencia se introdujo en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre las sucesiones y las donaciones de la OCDE. De todas formas, las posibles normas de Derecho Internacional General sobre las exenciones tributarias de los diplomáticos de Estados extranjeros fueron codificadas en principio por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961

Pues bien, como estábamos comentando, los funcionarios de las organizaciones internacionales suelen gozar en los Estados miembros de las mismas de un tratamiento fiscal más o menos tan beneficioso como el reconocido a los diplomáticos de Estados extranjeros. Pero en tales casos no se trata de privilegios fiscales que encuentren su origen en normas consuetudinarias internacionales o principios generales y, así, no son privilegios establecidos por normas de Derecho Internacional General, sino que se trata de privilegios que suelen encontrar su origen en normas de Derecho Internacional Convencional, o sea, en Tratados internacionales (10), sin perjuicio de lo que en este punto pudiese aportar además la legislación interna de cada Estado miembro.

De todos modos, cuando hablamos de privilegios fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, no estamos hablando de privilegios con origen en un convenio internacional ordinario, sino que al tener su origen en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, tienen su origen en normas de Derecho originario de ésta. De esta manera, desde la perspectiva de la jerarquía normativa, las normas reguladoras de estos privilegios se encontrarían por ejemplo por encima de cualquier convenio internacional firmado por los Estados miembros que no forme parte del Derecho originario de la Unión Europea.

3. EL IMPUESTO SOBRE LOS SUELDOS, SALARIOS Y EMOLUMENTOS DE LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA

3.1. Previsión y regulación del Impuesto

En el párrafo primero del artículo 12 del referido nuevo Protocolo se dispone que «los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de esta última, a

(10) En este sentido, véanse MONACO, R.: «La condizione giuridica esterna dei funzionari internazionali», en la *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1951, pág. 404; UDINA, M.: «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», *cit.*, pág. 282; y SOLA, M. de: «Impuesto municipal sobre las residencias principales de los funcionarios de las Comunidades Europeas», en *Noticias/C.E.E.*, núm. 24, 1987, pág. 131. No obstante, GÓMEZ TARRAGONA entiende que el Derecho Internacional Consuetudinario puede tener en este tema cierta influencia («Tributación de los funcionarios de los organismos internacionales», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Relaciones Fiscales Internacionales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 835).

un impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por ella en las condiciones y según el procedimiento que establezcan el Parlamento Europeo y el Consejo mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas». Este mismo impuesto ya se preveía en el antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, en concreto en el párrafo primero de su artículo 13. Para dar cumplimiento a lo establecido en este antiguo artículo 13, se dictó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) número 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968 (11), «por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas». Este Impuesto tiene su antecedente en el previsto en los Protocolos sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas anexos a los Tratados constitutivos de la CEE y del Euratom, también sobre las retribuciones de los funcionarios.

3.2. El Impuesto como ejercicio de poder tributario por la Unión Europea

La aparición del citado Impuesto fue tomada en consideración por la doctrina a la luz del debate sobre si las organizaciones internacionales son titulares de un poder tributario y, en su caso –afirmativo hoy en día claramente–, sobre cuál sea el alcance de tal poder tributario. Descartado por la doctrina el carácter tributario de las contribuciones financieras de los Estados a las organizaciones internacionales, método tradicional y típico de financiación de las mismas, se intentaba identificar un poder tributario del que tales organizaciones fuesen titulares. Para ello lo primero sería establecer si, dentro de los recursos financieros de las organizaciones internacionales, existen o no algunos de naturaleza tributaria. Y, en segundo lugar, se presenta como necesario determinar si las propias organizaciones internacionales tienen poder de creación normativa en materia tributaria. Para individualizar un poder tributario del que sea titular la propia organización internacional, no bastaría con que un recurso financiero de la organización fuese una figura tributaria, sino que, además, los órganos de ésta deberían tener capacidad normativa, si no para establecer el tributo, sí al menos para configurar y regular sus elementos esenciales.

Aunque entre los ingresos de una organización internacional se encontrasen los precedentes de un tributo, si este tributo es regulado –si no en su totalidad, sí al menos en sus elementos esenciales– a través de un acuerdo entre los Estados miembros, el poder tributario, en relación a ese tributo, seguiría residiendo en estos últimos y no en la organización internacional. Téngase en cuenta que el poder tributario comprende el poder legislativo o de creación normativa en materia tributaria –en el ámbito de una organización internacional, mejor que hablar de poder legislativo, dado que las mismas no crean propiamente leyes, debemos hablar de poder de creación normativa–, sin perjuicio de que también abarque la titularidad de otras competencias referidas al plano de la aplicación del tributo.

Pues bien, no sólo en la Unión Europea, sino también en otras organizaciones internacionales, los impuestos sobre los sueldos de sus funcionarios como recurso tributario de las mismas, se vinieron tomando como ejemplo de la existencia de un poder tributario del que éstas pueden ser titulares. De todas formas, la especialidad de la Unión Europea, como ejemplo de organización internacional de integración y no de simple cooperación, aportó, en el ámbito de sus recursos, ejemplos de tributos más sustanciales, al

(11) DO L 56, de 4 de marzo de 1968, pág. 8. A pesar de su fecha, este Reglamento sigue estando hoy día en vigor, eso sí, habiendo sido objeto de numerosas actualizaciones y modificaciones.

menos por su importancia recaudatoria y financiera, que el Impuesto sobre los sueldos de sus funcionarios. Tómese como ejemplo de ello en su momento el caso del hoy desahogado Gravamen de la CECA sobre la producción del carbón y del acero o mejor aún el de los derechos de aduana, de gran importancia recaudatoria (12) para la Unión Europea y, obviamente, en plena vigencia en ésta.

Volviendo al caso del Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, para que el mismo se presente como un caso completo de titularidad por la misma de poder tributario, deberíamos determinar si son los Estados miembros los que a través del acuerdo internacional plasmado en el citado Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea los que crean el Impuesto, o bien si el Impuesto es creado propiamente por el citado Reglamento del Consejo. Igual duda podría plantearse respecto a otros recursos de naturaleza tributaria de la Unión Europea, pero en la mayoría de las ocasiones se va a tratar de una discusión con un simple alcance formal. Aunque concluyamos que un tributo es creado propiamente por un acto del Consejo, la manera en que se forma la voluntad en muchas ocasiones en este órgano colegiado, dependiendo del consentimiento de cada Estado expresado a través del ministro correspondiente, en los casos en que rige la regla de la unanimidad, presenta en la práctica en su complejidad tal formación de la voluntad respecto a un acto del mismo como paralela a la que se pueda dar en relación a la plasmada en un tratado internacional a través de la prestación directa por los Estados de su consentimiento.

Pero lo expuesto encontraba mayor sentido al hablar del antiguo Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, pero no ya tanto en relación al nuevo Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea resultante del Tratado de Lisboa. Fijémonos en que a efectos del referido impuesto sobre los sueldos abonados por la Unión Europea a sus funcionarios, en el citado nuevo artículo 12 del Protocolo se hace una remisión al «procedimiento legislativo ordinario», frente a lo que, a otros efectos, se hace en el mismo Tratado de Lisboa, donde por ejemplo en relación a la armonización fiscal comunitaria se prevé la aplicación de un «procedimiento legislativo especial», residenciado aún en la regla de la unanimidad.

En el artículo 1 del citado Reglamento 260/68, se dispone que «el impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos que las Comunidades pagan a sus funcionarios y agentes, establecido por el primer párrafo del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, se determinará en las condiciones dispuestas en el presente Reglamento, y se detraerá según el procedimiento dispuesto en el mismo» (13). Al hablar este artículo 1 de ese Impuesto como un Impuesto «establecido por el ... Protocolo», parece que se daba un reconocimiento expreso por parte del Consejo de que lo que éste estaba regulando en el citado Reglamento es un impuesto ya establecido por el antiguo Protocolo. De todas formas, el párrafo primero del artículo 13 del antiguo Protocolo sólo dispone algo similar a lo recogido *supra*, reproduciendo el Reglamento el contenido de ese párrafo del antiguo Protocolo.

Ahora bien, ese artículo 13 hablaba de «un impuesto» y no de «el impuesto», utilizando así un artículo indeterminado. En la creación del Protocolo se puede apreciar, pues,

(12) Sin perjuicio de su función también de protección del mercado comunitario.

(13) Esta remisión del referido Reglamento al artículo 13 del antiguo Protocolo, cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa se deberá tener por realizada al artículo 12 del nuevo Protocolo, con las indicaciones que exponemos más adelante sobre la reforma o sustitución del citado Reglamento.

que se era consciente de que ese Impuesto estaba por crear y de que ahí simplemente se preveía la existencia del mismo (14).

Y es que no se puede considerar efectivamente establecido un impuesto mientras que no se hayan regulado sus elementos esenciales y eso no se hace en el Protocolo. La concreción y regulación de sus elementos esenciales se realizó a través del Reglamento 260/68. Únicamente con la referencia que se contiene en el artículo 13 del antiguo Protocolo no se habría podido aplicar el Impuesto. Para ello ha sido necesaria la regulación contenida en el Reglamento 260/68. Podría entenderse por tanto que la creación efectiva del citado Impuesto se realizó por el Consejo de las Comunidades Europeas. Pero ya se entienda que el establecimiento del Impuesto lo realiza el Protocolo, bien se entienda que lo establece el Reglamento, lo que sí está claro es que este último supuso un claro ejemplo de ejercicio de poder tributario por parte de las Comunidades Europeas, un poder tributario diferenciable del poder de cada uno de los Estados miembros.

De cara al tránsito del antiguo al nuevo Protocolo sobre privilegios e inmunidades y dado el paralelismo entre las previsiones de uno y otro, lo lógico es que una vez que entre en vigor el Tratado de Lisboa y si no se ha dictado nuevo Reglamento al respecto, el Impuesto siga aplicándose según la regulación del antiguo Reglamento, sin perjuicio de que la primera reforma que se presente necesaria en el mismo exija ya una actuación normativa conforme al nuevo procedimiento.

3.3. Estructura y elementos esenciales del Impuesto

En cuanto a los elementos esenciales de este Impuesto hay que partir de lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Reglamento 260/68; en este precepto se dispone que «el Impuesto será exigible cada mes, en razón de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades a cada sujeto pasivo». De esta forma, vemos que se trata de un impuesto que se devenga periódicamente cada mes, constituyendo éste su período impositivo. Y se trata de un impuesto sobre la renta de las personas físicas; grava los sueldos, salarios y otras rentas pagadas por la Unión Europea a sus funcionarios y a otros sujetos de ellas dependientes. De esta manera, podemos apreciar que se trata de un impuesto sobre la renta; su objeto de gravamen aparece representado por las rentas pagadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes dependientes de las mismas. El hecho imponible, aunque no se defina expresamente, aparece representado por la obtención de las rentas, o sea, la obtención de los sueldos, salarios y emolumentos.

Sujetos pasivos de este Impuesto, en base al artículo 2 del citado Reglamento, lo son «las personas sometidas al Estatuto de los funcionarios o al Régimen aplicable a los otros agentes de las Comunidades» (15), «los beneficiarios de pensiones de invalidez, de jubilación y de supervivencia pagadas por las Comunidades», los beneficiarios de las indemnizaciones que se paguen por cese en las funciones al servicio de la Unión Europea y los agentes que reciban de ésta subsidios de desempleo (16).

(14) En este tema, salvando la interpretación literal en sentido contrario a que se podría presar el texto del artículo 1 del citado Reglamento 260/68, MARTÍNEZ MARTÍNEZ señala que «en el Protocolo no se instaura impuesto alguno, sino que se atribuyen poderes para instaurarlo a las Comunidades y se obliga a sus órganos a que lo establezcan» (*El Sistema Financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 115).

(15) En terminología anterior al Tratado de Lisboa.

(16) Ahora bien, este Impuesto y la consiguiente exención en los Estados miembros de las ganancias sometidas al mismo, no sólo afectan a sujetos que entran en el concepto estricto de funcio-

Existen una serie de partidas incluidas dentro de las cantidades abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y agentes y que no se van a gravar por este Impuesto. En concreto, en el apartado 3 del artículo 3 del Reglamento se establece que «se deducirán de la base imponible» las asignaciones familiares (asignación de cabeza de familia, asignación por hijos a cargo, asignación por escolaridad y asignación por nacimiento), las ayudas de carácter social, las indemnizaciones pagadas en casos de enfermedad profesional o de accidentes y la fracción de pagos de cualquier naturaleza que represente asignaciones familiares. Aunque el Reglamento habla de cantidades a deducir de la base imponible, en realidad representan cantidades exentas: partidas dentro de la cantidad global pagada al funcionario o agente que van a quedar exentas de este Impuesto.

Sobre la cantidad resultante, una vez restadas las partidas anteriores, «se efectuará una deducción del 10 por 100 por gastos profesionales y personales». Esta norma, contenida en el párrafo primero del artículo 3.4 del Reglamento, viene a suponer una especie de deducción por gastos de difícil justificación, consistente en que las rentas gravadas se reduzcan en un 10 por 100 para compensar tales gastos del funcionario o agente. Además, en el párrafo segundo de ese mismo artículo 3.4, se dispone que por cada hijo a cargo del sujeto pasivo se efectuará una reducción suplementaria equivalente al doble de la cuantía de la asignación por tal hijo.

Termina el artículo 3 del Reglamento disponiendo en su apartado 5 que las retenciones efectuadas sobre las retribuciones de los funcionarios y agentes en concepto de cotizaciones de éstos a su sistema de pensiones de jubilación y previsión social «se deducirán de la base imponible».

Cuando el artículo 3 habla literalmente de cantidades a deducir o que no se van a gravar, habla de deducción de la base imponible, pero no se usa en el Reglamento el concepto de base liquidable. Parece asimilarse la base imponible a la cuantía íntegra devengada como ganancia y a partir de ese concepto se van deduciendo partidas.

Para hacer referencia a la cantidad a la que se le va a aplicar el tipo de gravamen y que se va a tener en cuenta para el cálculo de éste, el artículo 4 del Reglamento habla de «cantidad imponible». A esta cantidad se le aplica un tipo de gravamen progresivo por escalones, tipo de gravamen establecido en ese artículo 4. Esto nos dará la cuota devengada por este Impuesto. El Impuesto se va a aplicar y recaudar simplemente a través de retenciones directas. En este sentido, el artículo 8 del Reglamento dispone: «El impuesto se percibirá haciendo una retención en origen. Su cuantía se redondeará a la unidad inferior».

Por último, hay que destacar que en el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento 260/68 se dispone que «la aplicación del presente Reglamento no podrá tener como consecuencia la disminución de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades hasta una cuantía inferior al mínimo vital definido en el artículo 6 del Anexo VIII del Estatuto de los funcionarios de las Comunidades». Fijémonos en que se habla de que la aplicación del Reglamento, es decir, la aplicación del Impuesto que en el mismo se regula, no puede provocar una disminución de los sueldos por debajo del mínimo vital. Téngase en cuenta que al aplicarse el Impuesto a través de una retención directa en la fuente, la práctica de la misma supone una disminución de la cantidad líquida a percibir por el sueldo; por eso se habla de disminución de los suel-

arios y agentes de la Unión Europea, sino también a otra serie de sujetos que desarrollan sus funciones para las mismas, como, por ejemplo, los miembros de la Comisión o del Tribunal de Justicia (véanse los artículos 20 a 23 del antiguo Protocolo, 19 a 22 del nuevo Protocolo y 11 a 12 *ter* del Reglamento 260/68).

dos. Y se fija como límite mínimo para la cantidad líquida –o sea, ya descontado el Impuesto retenido– a percibir por los sueldos el mínimo vital que derive del Estatuto de los funcionarios. Es decir, se establece como límite de la cuota del Impuesto la cantidad que restada del importe íntegro del sueldo nos dé el importe del mínimo vital señalado.

En nuestro Derecho interno se muestra difícil de concretar en la práctica la prohibición de que los tributos puedan resultar confiscatorios, establecida en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución. El principio de no confiscatoriedad aparece conectado al principio de capacidad económica y al respeto al derecho de propiedad privada, pero no se ha conseguido determinar de forma efectiva en la jurisprudencia constitucional hasta dónde alcanza aproximadamente. Y uno de los parámetros que se pueden seguir para delimitar esa prohibición constitucional podría ser el de que si un sujeto para pagar sus impuestos debe endeudarse porque el pago de los mismos le resulte incompatible con el poder hacer frente a los gastos ocasionados por las necesidades más generales y esenciales de la vida, tales impuestos resultarían confiscatorios y por tanto inconstitucionales.

Pues bien, esa referencia del Reglamento 260/68 a que el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea no puede dejar la situación económica derivada de su sueldo para tales sujetos por debajo de su mínimo vital, representa una medida que va a impedir que tal Impuesto resulte confiscatorio. De todas formas, la citada es una medida cuyo alcance obviamente se limita al punto concreto que estamos tratando dentro del ámbito de la fiscalidad comunitaria. No por ello debemos dejar de destacar esa interesante referencia al «mínimo vital» del Reglamento 260/68, como límite a la tributación por el citado Impuesto. La utilización del mínimo vital, personal o familiar en relación a nuestro Impuesto sobre la Renta siempre se mueve a un nivel más bajo que el aplicado a los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en el Impuesto analizado.

4. LAS COTIZACIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA A SU SISTEMA DE PENSIONES Y PREVISIÓN SOCIAL

En relación a la problemática tributaria de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, debemos tener presentes también las cotizaciones de éstos a su sistema de previsión social.

Ya en el artículo 15 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas se habilitaba al Consejo de éstas para determinar el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios y agentes de las mismas. Esta cuestión pasa a regularse en el artículo 14 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, que se presenta con el siguiente texto actualizado: «El Parlamento Europeo y el Consejo, mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas, determinarán el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios y otros agentes de la Unión».

En relación a este régimen de prestaciones sociales, nos encontramos con las contribuciones de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea a su régimen de pensiones y previsión social. Estas contribuciones representan otra fuente comunitaria de ingresos; el problema es el de su naturaleza jurídica. Sin perjuicio de que en Derecho interno no sea aún totalmente pacífica la concreción de la naturaleza jurídica de las contribuciones a los regímenes públicos de pensiones y seguridad social, debemos al menos apuntar aquí, y también por lo que se refiere a las contribuciones de los funcionarios y otros agentes comunitarios a su régimen de pensiones y previsión social, que estamos

ante prestaciones de naturaleza tributaria. Sería otro recurso comunitario de naturaleza tributaria, aunque también en este caso obviamente de importancia recaudatoria secundaria frente al montante de ingresos que generan otros recursos de la Unión Europea.

5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA

5.1. La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes

El párrafo segundo del artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea establece que «los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión». Esto implica, por lo que respecta al Ordenamiento tributario español, la exención de tales sueldos, salarios y emolumentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No existe en nuestro Ordenamiento tributario, a diferencia de lo que sucediese en el pasado, un Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, de tal forma que no encontramos un impuesto que específica y exclusivamente grave sueldos o rentas de similar naturaleza. Los sueldos, como rendimientos del trabajo, son gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto que éstos representan un componente de la renta de las personas físicas, objeto de gravamen de este Impuesto. Por tanto la referencia de ese artículo 12, párrafo segundo, se concreta en nuestro Ordenamiento en la exención de tales sueldos, salarios y emolumentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (17).

Se trata de una exención prevista en un convenio internacional, es más, en un Convenio que forma parte del Derecho originario de la Unión Europea, prevaleciendo de esta forma sobre lo dispuesto en nuestro Derecho Tributario de origen interno y, así, sobre lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque ésta no la prevea expresamente.

Al establecerse, en el Protocolo en estudio, esta exención sin ninguna limitación, deberá ser aplicada por los Estados miembros de la Unión Europea como una exención íntegra, es decir, no gravando las citadas rentas y no tomándolas tampoco en consideración para determinar el tipo de gravamen a aplicar al resto de las rentas del sujeto pasivo (18). No parece, pues, que los Estados puedan aplicar esta exención como una exención con progresividad. Esto va a privilegiar a los funcionarios y otros agentes de la

(17) En base a lo que establecía el párrafo segundo del artículo 13 del antiguo Protocolo, de forma similar a como hemos visto que lo hace el párrafo segundo del artículo 12 del nuevo, la Dirección General de Tributos ha reconocido que los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a aquellos de sus funcionarios que estén sometidos (en base a las normas que expondremos posteriormente) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, además de estar exentos en este Impuesto, no se computarán a efectos de los límites mínimos fijados para el deber de presentación de declaración (Resolución de 25 de julio de 1990, recogida en ARES-PACOCCHAGA, J. de: *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 402).

(18) Piénsese en aquel Estado miembro que, en base a lo que expondremos posteriormente, pueda someter al Impuesto sobre la Renta al funcionario o agente por sus rentas mundiales, a excepción del referido sueldo y otras rentas del trabajo abonadas por la Unión Europea.

Unión Europea frente a otros ciudadanos de ésta, dado que la progresividad no va a subir tanto para los primeros (19) en base a esta exención (20), frente a como pueda actuar para sujetos con el mismo nivel real de renta que no sean funcionarios o agentes de la Unión Europea.

5.2. La residencia a efectos fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea ante el traslado para el ejercicio de sus funciones

5.2.1. El artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea

Debemos partir en relación a nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de lo que se dispone en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea (21); en ese párrafo primero se establece lo siguiente:

«A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo».

Si nos fijamos en este precepto, en el mismo aparecen los conceptos de «residencia» y de «domicilio fiscal» como referidos a un mismo sujeto pasivo y como localizados en dos Estados distintos, o sea, en dos puntos territoriales diferentes. Debemos plantearnos, pues, qué significado se debe dar a los mismos y cómo hay que entenderlos en su aplicación a nuestro Ordenamiento tributario, especialmente en relación a la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.2.2. La residencia y el domicilio a efectos fiscales

En el apartado 1 del artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se dispone que «el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria». En la letra a) del apartado 2 de ese mismo artículo 48 se establece que el domicilio fiscal será «para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual». Este artículo también se ocupa del domicilio fiscal en relación a los no residentes, pero cuando el Estado de origen del fun-

(19) En aquello por lo que tengan que tributar en nuestro Estado, distinto de las rentas del trabajo percibidas de la Unión Europea.

(20) Exención que implica que no se incluyan las rentas pagadas por la Unión Europea dentro de la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reduciéndose el montante de ésta, que sirve para determinar el tipo de gravamen en tal Impuesto.

(21) En similar sentido se presentaba el párrafo primero del artículo 14 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

cionario es España a efectos fiscales su residencia se seguirá considerando que permanece en España, de tal forma que no se consideraría no residente a efectos de nuestro Ordenamiento tributario.

En el Derecho español, es necesario diferenciar los conceptos de residencia y de domicilio fiscal. Aunque ambos puntos de conexión coincidan en un mismo punto territorial, cumplen funciones distintas. El domicilio fiscal es un lugar que sirve para localizar al sujeto para ponerse en comunicación con él la Administración –piénsese en la práctica de notificaciones tributarias– o que delimita el órgano de la Administración tributaria que, en base a criterios de competencia territorial, debe actuar en un caso concreto. La residencia, sin embargo, en relación a las cuestiones tributarias de carácter internacional, representa un punto de conexión que nos sirve para determinar si un sujeto debe tributar por sus rentas mundiales (en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o bien sólo por lo obtenido en nuestro territorio (en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes). La residencia delimitaría el Estado donde se encuentra, en general, la principal base de obligaciones fiscales del sujeto pasivo.

De otro lado, el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio señala en el apartado 1 de su artículo 4 que, a efectos de los Convenios bilaterales que se celebren siguiendo este Modelo, «la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo».

Nuestro Código Civil, en el párrafo primero de su artículo 40, dispone que «para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil». Así pues, a efectos civiles, el domicilio es un punto físico concreto donde se localiza un sujeto de cara al cumplimiento de obligaciones y al ejercicio de derechos, punto que se sitúa en el lugar de residencia, o sea, en el lugar en el que un sujeto se encuentra, permanece o vive habitualmente.

Como regla general, en nuestro Derecho Tributario las personas físicas con residencia habitual en territorio español son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora de este Impuesto, la residencia habitual se define en su artículo 9, que dispone en su apartado 1 que se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en nuestro territorio cuando «permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español», o bien cuando «radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos». Frente a ello, los sujetos no residentes en nuestro territorio que obtengan aquí alguna ganancia tributarán por la misma en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Pues bien, la redacción del citado artículo 13 del Protocolo nace para abarcar a los Ordenamientos tributarios de todos los Estados miembros de la Unión Europea, que a su vez pueden utilizar cada uno una terminología más volcada en el concepto de residencia o en el concepto de domicilio para dirimir los conflictos de fiscalidad internacional, aunque en la práctica con un contenido material bastante similar en general. En el caso de nuestro Ordenamiento el elemento definitorio se centra en el término residencia y a partir del mismo tendremos que plantearnos cómo aplicar los términos del Protocolo en relación a nuestro Ordenamiento tributario.

5.2.3. *La permanencia de la residencia a efectos fiscales en el Estado miembro de origen*

A la luz de todo lo expuesto, debemos concretar qué significación práctica debemos dar a los citados conceptos del artículo 13, párrafo primero, del Protocolo en su aplicación a impuestos nacionales del tipo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español.

Lo que está claro es que, en los sistemas tributarios contemporáneos y desarrollados de nuestro entorno, se puede quedar sometido a los impuestos sobre la renta –y no sólo en nuestro Ordenamiento– a través de una tributación personal que incida sobre las rentas totales o mundiales del sujeto pasivo o bien solamente por los actos aislados de renta que se den en el territorio del Estado impositor, funcionando en este segundo caso tal tributación bajo los esquemas de un impuesto real. La tributación personal se establece para sujetos con una conexión territorial o económica principal con el territorio del Estado impositor y la real para los sujetos con una conexión territorial o económica secundaria, esporádica o no habitual con el territorio del Estado. Normalmente a los sujetos sometidos a la primera se les califica a efectos fiscales de «residentes» y a los sometidos a la segunda de no residentes.

Por todo ello, cuando el artículo 13 del Protocolo, en su párrafo primero, habla del domicilio fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, se está refiriendo a su punto principal de localización fiscal, o sea, el lugar que, al haber sido utilizado para localizarlos fiscalmente durante un tiempo, ha servido a un Estado para hacerlos tributar por sus rentas mundiales o de forma global a través de una imposición personal. De esta forma, si un funcionario u otro agente, en razón del ejercicio de sus funciones para la Unión Europea, ha tenido que cambiar su lugar de residencia, es decir, el lugar donde permanece o vive habitualmente, del Estado donde tributa de forma personal (por sus rentas globales y mundiales) –o sea, el Estado donde residía en el momento de entrar al servicio de las instituciones comunitarias– a otro Estado miembro, ese sujeto seguirá tributando de forma personal por sus rentas mundiales en el Estado en que lo venía haciendo antes de cambiar su residencia por el ejercicio de sus funciones y no tributará por tales rentas mundiales en ese otro Estado al que sea destinado. Es decir, cuando un sujeto se convierte en funcionario o agente de la Unión Europea y como consecuencia de ello debe trasladar su residencia a otro Estado miembro de aquélla, a efectos fiscales se le va a seguir considerando residente en el Estado en el que residía antes de entrar al servicio de la Unión y no en el Estado al que se traslada para ejercer sus funciones.

Ahora bien, esto no impedirá otras formas de tributación en este segundo Estado, pero sin que se trate ya de una tributación personal por sus rentas mundiales, o sea, sin que se trate de una tributación que parta de considerar como punto principal para la tributación de ese sujeto la residencia en el Estado al que por el ejercicio de sus funciones traslada su residencia. En resumen, si un funcionario u otro agente de la Unión Europea, por el ejercicio de sus funciones, traslada su residencia a un Estado miembro, distinto de aquél en el que estaba localizado fiscalmente de forma permanente en el momento de entrar al servicio de la misma, el Estado miembro de destino no podrá considerar, en orden a la tributación de ese sujeto, que su territorio es la base fiscal principal de localización del mismo, sin que pueda hacerlo tributar por sus rentas mundiales.

Lo dispuesto en el citado artículo 13 del Protocolo intenta impedir que motivos de orden fiscal condicionen la decisión de un sujeto de actuar como funcionario o agente de la Unión Europea cuando la aceptación de ese cargo le suponga un cambio físico de residencia de un Estado a otro o impedir que tales motivos puedan condicionar su decisión de aceptar futuros traslados entre Estados miembros.

5.2.4. *Nuestro Ordenamiento tributario ante el mandato del Derecho originario de la Unión Europea*

El citado artículo 13 es un precepto que podría aplicarse directamente en cualquier Estado miembro de la Unión Europea sin necesidad de ningún desarrollo o adaptación. Es más, obviamente debe aplicarse aunque no exista ninguna previsión expresa en este tema en el Derecho nacional.

En la Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existían casos especiales de obligación personal y casos especiales de obligación real de contribuir o excepciones a las reglas de la obligación personal. En concreto, en el artículo 14 de esta Ley se preveían casos especiales de obligación personal. Se trata de sujetos a los que, teniendo nacionalidad española, se les venía a considerar como sujetos pasivos por obligación personal, aunque no tuviesen su residencia en España. Ahora bien, debía tratarse de sujetos que tuviesen su residencia en el extranjero como consecuencia del desarrollo de alguno de los cargos o funciones que se describían en el artículo 14 de esa Ley. Principalmente se trataba de funcionarios –u otro tipo de personal– diplomáticos o consulares españoles destinados en el extranjero (22).

El artículo siguiente de la Ley 18/1991, el artículo 15, se ocupaba de supuestos especiales de obligación real o excepciones a las reglas generales de obligación personal. Casos de sujetos residentes en territorio español, pero que iban a tributar aquí por obligación real, o sea, sólo por las rentas que obtuviesen en nuestro territorio. Así, el apartado Uno de este artículo 15 disponía lo siguiente:

«Cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos por obligación personal, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por obligación real de contribuir, los súbditos extranjeros residentes en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior».

Y por lo que respecta a la situación de los funcionarios de la Unión Europea, en el apartado Dos del mismo artículo 15 se establecía lo siguiente:

«Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España».

Como podemos apreciar, este último apartado era plasmación en nuestro Derecho interno de lo que se establece en el citado párrafo primero del artículo 13 (antiguo artículo 14 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, en aquel momento). Y así, si un funcionario u otro agente de la Unión Europea por razón de su cargo se veía obligado a trasladar su residencia a territorio español, sería aquí sujeto pasivo por obligación real (como si se tratase de un no residente) y no por obligación personal. Tributaría en España sólo por las rentas que obtuviese en nuestro territorio.

(22) Tales supuestos hoy ya no sirven para concretar si se tributa por obligación personal o por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues ha desaparecido en éste tal diferenciación, sino que sirven para determinar si se queda o no sometido a este Impuesto. Lo que sucede es que estamos partiendo del análisis de esa antigua Ley desde la perspectiva de la contemplación expresa que antes se hacía de la situación de los funcionarios y otros agentes comunitarios.

Pero entre tales rentas no se iba a gravar lo que obtuviera como consecuencia del desarrollo de sus funciones al servicio de la Unión Europea en España. Lo que obtenga como sueldo en este caso por su condición de funcionario o agente no se gravará por el Impuesto sobre la Renta español, ni tampoco por el impuesto sobre la renta del Estado donde, según lo que hemos visto que se dispone en el artículo 13 del citado Protocolo, se entienda que conserva su domicilio fiscal. Así pues, el deber de tributar por obligación real que se preveía en el apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectaba sólo a rentas obtenidas en territorio español distintas de sueldos y otros emolumentos pagados por la Unión Europea a sus funcionarios y agentes.

La citada exención de tales sueldos, como hemos visto, se encuentra establecida en un convenio internacional, que incluso debe considerarse que forma parte del Derecho originario de la Unión Europea y que, dentro de la pirámide de la jerarquía normativa se encuentra en una posición supralegal, o sea, por encima de la ley, y antes también por encima de los convenios internacionales (23) que no formen parte del citado Derecho originario (24). De esta forma se evita la doble imposición entre el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea y los impuestos sobre la renta de las personas físicas de los Estados miembros. Supuesto que, en caso de no haberse evitado, hubiese representado un caso de doble imposición internacional, en cuanto que se habría producido entre impuestos correspondientes a dos sujetos distintos de Derecho Internacional: la Unión Europea, de un lado, y el correspondiente Estado miembro, de otro.

Volviendo a lo que es la plasmación en sí de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo (no efectos fiscales del cambio de residencia) en nuestro Derecho, a través del apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley 18/1991, podemos apreciar que para tal plasmación lo que hacía ese apartado Dos era remitirse a lo dispuesto en el apartado Uno de ese mismo artículo 15, o sea, a las normas sobre tributación de funcionarios de Estados extranjeros. Pero de lo dispuesto en ese apartado Uno no tenía sentido que se aplicase a los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea el requisito de la reciprocidad. Dado que se trata de un deber para el Estado español —el de no tomar en consideración a efectos fiscales ese cambio de residencia por motivos del cargo que se ocupa— establecido por un precepto de Derecho originario de la Unión Europea, el Estado español no puede establecer ninguna limitación al mismo, como sería la del hipotético requisito de que el Estado miembro de procedencia del funcionario de la Unión Europea diese a los funcionarios de las mismas procedencias de España el mismo tratamiento. Por tanto esa remisión del apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a su apartado Uno, había que interpretarla e integrarla, a la luz de lo dispuesto en el mencionado Protocolo (antiguo artículo 14, nuevo artículo 13), entendiéndolo que, para que tributasen en España sólo por obligación real los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea procedentes de otro Estado, no se debía exigir el requisito de la reciprocidad.

De otro lado, las normas del apartado Uno del artículo 15 de esa antigua Ley se aplicaban a «súbditos extranjeros», o sea, a sujetos que no tuviesen nacionalidad española.

(23) Entre los que habría que incluir los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, que representan los convenios internacionales más frecuentes en el ámbito tributario.

(24) Obviamente también y antes estaría por encima de las normas de Derecho derivado de la Unión Europea, emanado de las instituciones de ésta.

Sin embargo, el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo no se fija en la nacionalidad de los sujetos, por lo que, a los efectos mencionados, sería irrelevante tal nacionalidad, jugando tales normas igualmente para los funcionarios y agentes de nacionalidad española. De esta forma, si un funcionario de la Unión Europea de nacionalidad española tenía su residencia antes de adquirir tal condición en otro Estado miembro, tributando en ese Estado de forma personal por sus rentas mundiales, y como consecuencia de entrar a formar parte de la Unión era destinado para el ejercicio de su cargo a territorio español, este sujeto, aun teniendo nacionalidad española, en nuestro territorio sólo podía ser considerado como sujeto pasivo por obligación real y no como sujeto pasivo por obligación personal.

Pero todo eso se intentaba concretar en los términos que hemos visto de esa antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 18/1991. Le sucedió la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, como posterior Ley reguladora de este Impuesto, a su vez sustituida por el Texto Refundido de la Ley reguladora de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. A éste lo ha sustituido en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, posterior y ya antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, creadora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la situación legal cambió desde el 1 de enero de 1999. Ya no iban a existir dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas unos sujetos por obligación personal y otros por obligación real; pasarían a tributar por este Impuesto sólo los antiguos sujetos pasivos del mismo por obligación personal, lo cual se traduce esencialmente en las personas físicas residentes en nuestro territorio. Los no residentes, personas físicas o entidades, pasaban a tributar por lo obtenido en territorio español en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto actualmente regulado por el Texto Refundido de la Ley reguladora del mismo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Ni en la citada Ley 40/1998, ni en la actual Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, se hace ya remisión expresa, a diferencia de lo que hemos visto que sucedía en la antigua Ley 18/1991, al tratamiento de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en este Impuesto.

Como hemos expuesto, tal remisión no era ni es necesaria, pues el artículo 13 del Protocolo encontraría aplicación directa en los Ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea.

Una contemplación expresa de su régimen, aunque no sería necesaria, sí daría mayor claridad y seguridad jurídica en la aplicación de dicho régimen en nuestro Estado. Pero una remisión mal hecha o mal planteada, como sucedía con la Ley 18/1991, puede presentar problemas, como hemos visto por ejemplo con la remisión que se hacía dentro de esa antigua Ley a un precepto donde se hablaba de reciprocidad, tal y como hemos planteado.

Actualmente, en función de la reforma legal citada, sólo tributarán en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuviesen su residencia en España en el momento de entrar al servicio de las instituciones de la Unión Europea. A efectos fiscales, estos sujetos se seguirán considerando residentes a efectos fiscales en territorio español y tributarán en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por sus rentas mundiales, a excepción de las rentas del trabajo recibidas de la Unión Europea.

6. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA

Los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que sean destinados a España, pero que en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea tuviesen su residencia habitual en otro Estado miembro, a efectos fiscales se seguirán considerando residentes en este último y deberán tributar en el mismo por sus rentas mundiales, a excepción de las rentas del trabajo recibidas de la Unión Europea, por las que no tributarán en ningún Estado miembro, tributando por ellas sólo en el citado Impuesto de titularidad comunitaria.

Pero esos sujetos que vivan habitualmente en España, si obtienen en nuestro Estado otras rentas deberán tributar por las mismas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No desarrollando en España una actividad económica, tributarían en este Impuesto como no residentes sin establecimiento permanente. En función de ello, podrían beneficiarse de las exenciones previstas expresamente para este tipo de sujetos. En tal sentido, piénsese, por ejemplo, en la exención de los intereses de las cuentas de no residentes sin establecimiento permanente (25).

Pero, frente a ello, también se pueden dar situaciones algo desfavorables en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Piénsese en que si tales funcionarios al ser destinados a España adquiriesen aquí una vivienda que constituya realmente su vivienda habitual, los posibles beneficios fiscales en relación a la misma sólo se le podrán aplicar en el Estado en que se les considere residente a efectos fiscales, pero no en territorio español. Téngase en cuenta que en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes no se contempla la vivienda habitual y las contemplables en el mismo se considerarían en principio a efectos fiscales como segunda vivienda. Se parte de que el no residente en España no tiene aquí su vivienda habitual, pues si la tuviese ello implicaría considerarlo en general residente en nuestro país y así ya sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El no residente persona física que posea una vivienda en territorio español tributaría en principio por imputación de rentas inmobiliarias en relación a la misma (salvo por el tiempo que esté alquilada), cuantificable según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque obviamente se le aplicaría el correspondiente tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y se declararía con los modelos de declaración de éste (210 ó 214 según los casos) (26).

El Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece en el apartado 5 de su artículo 24 que «en el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo».

(25) Artículo 14.1.f) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

(26) Se tendría que utilizar el genérico Modelo 210 si se declara aisladamente la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y se podría utilizar el Modelo 214 si el patrimonio del no residente en España estuviese representado en nuestro territorio sólo por una vivienda y se declarasen al mismo tiempo en este modelo de declaración simplificada la referida imputación de rentas inmobiliarias (Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y el Impuesto sobre el Patrimonio en relación a dicha vivienda. De todos modos, debemos tener presente que este último Impuesto está en proceso de su anunciada derogación en España.

A la vista de este precepto, la primera idea que surge es que los funcionarios y otros agentes destinados en España que a efectos fiscales no tengan su residencia en nuestro territorio porque en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea tuviesen su residencia en otro Estado miembro, aunque vivan aquí de forma permanente en una vivienda de su propiedad, siendo no residentes, en relación a tal vivienda, como para cualquier otro no residente, no cabría la calificación fiscal de vivienda habitual con lo cual tendrían que tributar aquí por imputación de rentas inmobiliarias en relación a la misma (27).

La remisión que hemos visto que se hace en el apartado 5 del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al artículo 87 del antiguo Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe entenderse realizada actualmente al artículo 85 de la actual Ley reguladora de este Impuesto, es decir, la citada Ley 35/2006. En este artículo 85 se excluye de la imputación de rentas inmobiliarias la vivienda habitual. Quizás la interpretación más acorde con el sentido de esta norma en relación a la vivienda que adquiere para utilizarla de forma permanente el funcionario de la Unión Europea que no se pueda considerar residente a efectos fiscales en nuestro país y que se encuentre destinado en el mismo, sea la de que aunque no disfrute de los beneficios fiscales de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dado que no tributa en este Impuesto, por lo menos sí se considere materialmente tal vivienda como habitual, porque en su realidad material lo es, al menos de cara al no cómputo por la misma de imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

De todos modos, lo ideal sería alguna modificación normativa en nuestro Derecho Tributario que contemple expresamente tal situación y consolide legalmente la interpretación que proponemos, dando seguridad jurídica en este punto.

7. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DEL PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A OTROS IMPUESTOS DIRECTOS

7.1. Alcance del precepto

Como hemos podido apreciar, el texto del párrafo primero del artículo 13 del Protocolo establece que su contenido va a resultar de aplicación, no sólo al impuesto sobre la renta, sino también a la imposición sobre el patrimonio y al «impuesto sobre sucesiones». Además, en relación a este último impuesto, en el párrafo segundo de ese mismo artículo 13 se dispone que «los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el párrafo anterior y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado; para la aplicación de dicho impuesto, serán considerados como si se hallaren en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los convenios internacionales relativos a la doble imposición».

(27) Obviamente, si además de la vivienda en la que vive de forma permanente, el funcionario de la Unión Europea no residente en nuestro Estado, adquiere aquí otra vivienda que utiliza de forma esporádica, por ejemplo como vivienda de recreo, en relación a esta última no habría ningún problema para aceptar que se compute la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

7.2. Efectos en la imposición sobre el patrimonio

Como vemos, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 14 también se aplica en los impuestos sobre el patrimonio y en los impuestos sobre sucesiones de los Estados miembros de la Unión Europea. Por lo que respecta a los primeros, aunque los mismos no suelen existir ya en los Ordenamientos tributarios actuales e incluso en el nuestro ha dejado de aplicarse el Impuesto sobre el Patrimonio, debemos hacer ciertas consideraciones en relación a éste, no sólo porque quedan aún ejercicios anteriores con posibles obligaciones no prescritas en relación al mismo, sino también como un ejemplo de cómo venían encajando o incardinándose en nuestro Derecho Tributario nacional los referidos mandatos del Derecho originario de la Unión Europea. Su antigua Ley reguladora, la Ley 19/1991, de 6 de junio, disponía en su artículo 5 que se podía ser sujeto pasivo de este Impuesto por obligación personal o por obligación real. Por obligación personal lo eran los sujetos pasivos –personas físicas– que tuviesen su residencia habitual en territorio español; estos sujetos tributaban por su patrimonio neto mundial, o sea, por la totalidad de sus bienes y derechos con independencia del lugar en que se encontraran situados o pudieran ejercitarse. Para dar contenido al concepto de residencia habitual, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se remitía a lo establecido a tales efectos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sujetos pasivos por obligación real lo eran las personas físicas que, no teniendo su residencia habitual en territorio español, fuesen titulares de bienes o derechos situados o que pudieran ejercitarse en nuestro territorio; estos sujetos tributaban en el Impuesto sobre el Patrimonio sólo por estos bienes o derechos. De otro lado, el apartado Tres de ese artículo 5 establecía la aplicación en este Impuesto de las normas que en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ocupan de los funcionarios de «Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España». Y aunque en ese artículo 5.Tres no se hablase expresamente de los funcionarios de la Unión Europea, se puede entender que tal remisión también abarcaba a los mismos. De todas formas, aquí tendría aplicación directa lo establecido en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo, prevaleciendo sobre una normativa nacional, como la nuestra. Y así, un funcionario de la Unión Europea, que como consecuencia del desempeño de su cargo trasladase su residencia a territorio español, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, no puede ser considerado residente en nuestro territorio y por tanto sólo le cabía tributar en este Impuesto por obligación real, es decir, tributando solamente por sus bienes o derechos situados o que pudiesen ejercitarse en España.

Esa remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de funcionarios de organismo internacionales se daba en un momento en que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aparecía en la misma fecha de la citada antigua Ley 18/1991, reguladora de aquel Impuesto. En realidad la remisión del apartado Tres del artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, había que entenderla realizada al ya citado apartado Dos del artículo 15 de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Ya hemos expuesto cómo este último precepto no servía para resolver los problemas de los funcionarios de la Unión Europea destinados en España, con problemas por ejemplo como la remisión al requisito de la reciprocidad, tal y como hemos visto *supra*. Y aunque tal remisión del apartado Tres del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio la entendiésemos posteriormente realizada a la letra b) del artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, donde no se habla ya a tales efectos de reciprocidad, con ello tampoco encontraríamos una solución de todos los problemas para los citados funcionarios de la Unión Europea en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, habría tocado aquí partir también de la aplicación directa en nuestro Ordenamiento tributario de lo establecido en el párrafo primero del artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea.

También habrían podido surgir problemas en el Impuesto sobre el Patrimonio para aquellos funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que en base al citado artículo 13 debieran ser considerados como no residentes a efectos fiscales en España y adquiriesen aquí una vivienda para utilizarla de forma permanente como consecuencia de haber sido destinados a nuestro Estado. En base a lo expuesto en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, también en el Impuesto sobre el Patrimonio se habrían planteado problemas para considerar tal vivienda a efectos fiscales como habitual, lo cual dificultaba la aplicación de la exención prevista en el apartado Nueve del artículo 4 de la Ley que regulaba este Impuesto. Tal situación se agravaba especialmente si tomábamos en consideración que los sujetos pasivos por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio no podían beneficiarse en este Impuesto del mínimo exento (28), debiendo tributar en este Impuesto desde el primer céntimo de euro de valor de sus bienes y derechos en España. Además, en materia de obligación real de contribuir se daba el sin sentido en el Impuesto sobre el Patrimonio de que para los sujetos pasivos por obligación real se estableció el deber de presentar declaración por este Impuesto por muy reducido que sea el valor de su patrimonio (29), lo cual resultaba difícil de presentarse como realmente efectivo en la práctica.

Si esta situación no les beneficiaba a los referidos funcionarios de la Unión Europea destinados en España y que hayan tributado aquí por obligación real, a los mismos tampoco les cabía beneficiarse de la opción que daba el último párrafo de la letra a) del apartado Uno del artículo 5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio de optar por el régimen de obligación personal, dado que tal opción se preveía sólo para «cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país».

Por todo ello creemos que también hubiese sido necesaria en su momento alguna modificación normativa en la antigua Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para al menos haber hecho extensiva a tales funcionarios no residentes a efectos fiscales la exención de la vivienda habitual en este Impuesto, que, de todos modos, ya ha dejado de aplicarse en nuestro Ordenamiento tributario.

7.3. Efectos sobre el gravamen de las sucesiones

Como hemos visto, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito; es el caso, por ejemplo, del incremento patrimonial que se obtiene como consecuencia de recibir una herencia. En este Impuesto se puede ser sujeto pasivo por obligación personal o por obligación real. El artículo 6 de la Ley reguladora de este Impuesto, que lleva por rúbrica «Obligación personal», dispone en su apartado 1 que «a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde estén situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado». Añade ese mismo artículo 6 en su apartado 2 que «para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Los sujetos no residentes en España serían sujetos pasivos por obligación real. El artículo 7 de la misma Ley, que lleva por rúbrica «Obligación real», establece que «a los

(28) Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

(29) Artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella».

De esta forma, aplicando lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo, un funcionario de la Unión Europea que en razón de su cargo traslade su residencia a territorio español, podría ser considerado aquí como sujeto pasivo por obligación real en este Impuesto. Y así, si recibiese una herencia o un legado sólo tributará en relación a los mismos por los bienes o derechos objeto de la herencia o legado que estén situados o puedan ejercitarse en nuestro territorio.

Además, en relación al Impuesto sobre Sucesiones, debemos recordar lo que hemos visto que se dispone en el párrafo segundo del artículo 13, expuesto *supra*, al que nos remitimos.

De cualquier forma, hay que tener en cuenta que las cuestiones que se abordan en el artículo 13 no tienen igual relevancia en todos los sistemas tributarios de los Estados comunitarios. Hay sistemas, como el español, en los que el Impuesto sobre Sucesiones parte de la residencia del heredero u otro sujeto pasivo, mientras que en otros sistemas se parte de la residencia del causante.

7.4. Efectos sobre el gravamen de las donaciones

Hemos podido apreciar cómo en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo se habla de impuesto sobre la renta, de impuesto sobre el patrimonio y de «impuesto sobre sucesiones». Es decir, no habla expresamente de impuesto sobre sucesiones y donaciones, sino sólo de impuesto sobre sucesiones. De esta forma, en relación a las donaciones, este precepto queda abierto a la configuración que en cada Estado se dé al gravamen de las mismas. En nuestro Sistema tributario nos encontramos con el «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». A este Impuesto, por lo que respecta a las sucesiones *mortis causa* está claro que va a resultar de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13; la simple literalidad de los términos lo deja claro. El problema es determinar si el contenido de ese párrafo se va a aplicar también al gravamen de las donaciones, esto es, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que respecta a las donaciones.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta a éste como un Impuesto directo. Directos son los impuestos que recaen sobre índices directos de capacidad económica, esto es, sobre la renta o el patrimonio. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito. El recibir una donación supone el obtener a título gratuito un incremento patrimonial. Los incrementos de patrimonio, hoy denominados ganancias patrimoniales, son incluidos en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un componente de la renta del sujeto pasivo, sólo que si se obtienen a título gratuito no van a quedar sujetos a tal Impuesto, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, este Impuesto sería un impuesto sobre la renta. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al gravar una donación estará actuando como un impuesto sobre la renta que grava un incremento de patrimonio obtenido a título lucrativo. Por ello el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que por lo que respecta a las sucesiones encuentra un encuadre literal en el artículo 13, párrafo primero, del Protocolo a través de la referencia a «impuesto sobre sucesiones», en relación al gravamen de las donaciones va a encontrar también encuadre en el mismo a través de la referencia de tal precepto a los impuestos sobre la renta.

Por tanto, también sería de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo al gravamen de las donaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. Sin embargo, a tal gravamen de las donaciones no va a ser de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo del mismo artículo 13, dado que ahí ya se habla sólo de «impuesto sobre sucesiones» y no de impuesto sobre la renta.

La obtención de incrementos patrimoniales a título gratuito se gravará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si el adquirente es una persona física y en el Impuesto sobre Sociedades si el adquirente es una persona jurídica residente, gravándose dentro de las rentas globales de ésta en este último Impuesto. Si el adquirente es una entidad no residente se gravaría en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indica que este Impuesto es de «naturaleza directa» y que «grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas». Se califica a este Impuesto de directo, afrontando así las posibles dudas que pudiesen haber surgido en relación a la antigua regulación de la tributación de las donaciones, las cuales llegaron a gravarse antiguamente en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sabemos que impuestos directos son los que gravan la renta y el patrimonio. Si el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, podría también pensarse que se trata de un impuesto que grava el patrimonio, pero se trataría de un gravamen del patrimonio en su versión dinámica. Pero si nos planteamos el gravamen de la obtención de los incrementos patrimoniales a título lucrativo como un gravamen de una obtención de renta a título lucrativo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones gravaría un determinado tipo de renta, sólo estructurable a partir de un amplio concepto de renta-ingreso, que no se cuestione la causa de este último.

Podría cuestionarse, en la línea de lo que hemos apuntado *supra*, si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto. Y así, entre una donación sometida a este Impuesto y una transmisión a título oneroso sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales –impuesto indirecto, en cuanto que grava el tráfico de bienes– existiría, en principio, solamente una diferencia de causa –onerosa o gratuita–, existiendo en ambos casos una transmisión entre distintos sujetos de un elemento patrimonial. Sin embargo, un análisis de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos pone de manifiesto, como seguidamente podremos apreciar, que nos encontramos ante un impuesto directo. Pero un impuesto que puede despertar dudas sobre si es directo por gravar la renta o por gravar el patrimonio.

Se trataría de analizar si estamos ante un impuesto sobre la renta o ante un impuesto sobre el patrimonio. A este respecto, señala AGULLÓ AGÜERO que «el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones sólo grava patrimonio desde el punto de vista fiscal, y no renta, a pesar de la definición de su objeto como «incremento patrimonial»». Explica esta autora que «la razón es sencilla: la enorme disparidad de trato fiscal entre estos incrementos de patrimonio y los gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se justifica por su carácter lucrativo, pues este último también grava incrementos de patrimonio lucrativos y lo hace de forma muy diversa. El motivo ha de ser otro. Y, en mi opinión, no cabe más explicación que la de entender que en este caso se gravan rentas y en el primero patrimonio. Esto es, que se gravan riquezas diferentes. Desde el punto de vista fiscal el patrimonio es renta acumulada; es lógico, pues, que se grave de forma diversa». Aclara que «el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones no ha pasado a ser un impuesto sobre la renta, y así lo demuestra, de otro lado, la permanencia de su hecho imponible como adquisición de elementos patrimoniales, bienes o derechos. En consecuencia, para que un incremento de patrimonio a título lucrativo pueda ser gravado por este impuesto es preciso descartar previamente su calificación como

renta, independientemente de que sea gravada o no en el Impuesto sobre la Renta». Por todo ello, concluye AGULLÓ AGÜERO que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «aparece netamente configurado como un impuesto sobre el patrimonio, que grava elementos patrimoniales, bienes o derechos en tanto en cuanto son objeto de adquisición por parte de una persona física a través de los actos o negocios jurídicos contemplados en la Ley y siempre que produzcan un enriquecimiento a título lucrativo. Estos bienes y derechos, valorados en los términos que la Ley establece, dan lugar a la base imponible del impuesto» (30).

Frente a ello, no falta quien se pronuncia señalando que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «se configura ahora claramente como directo porque recae, no sobre la circulación de los bienes, sino sobre la renta, entendiendo por tal a los incrementos patrimoniales gratuitos» (31).

De otro lado, en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el legislador deja ver su inclinación por considerar que en este Impuesto estamos ante un gravamen de renta. En la misma se señala que «el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente». Y, de otro lado, en la citada Exposición de Motivos, no debe ser descuidada la referencia que se contiene a que «en orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este Impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado».

El concepto de renta del que parte nuestro Derecho incluye dentro de la misma las ganancias patrimoniales del sujeto pasivo. Ahora bien, dependiendo de su causa, unas veces éstas se someten al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro de los casos en que es una persona física quien las obtiene.

Por otra parte, los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas jurídicas se gravan en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto que grava la renta de las personas jurídicas residentes. Así pues, si nos fijamos en el gravamen de los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de donaciones, en el Impuesto que grava la renta de las personas jurídicas, el Impuesto sobre Sociedades, podemos apreciar una coincidencia de objeto de gravamen y de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible entre este Impuesto y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de un lado, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de otro; ello sin perjuicio de las diferencias que se dan con respecto al elemento subjetivo del hecho imponible y al sujeto pasivo entre los citados impuestos.

(30) «Base imponible y valoración de bienes», en *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, págs. 79 a 82.

(31) BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 66.

Establece el artículo 3.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que los incrementos de patrimonio que se gravan en el mismo «obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades». Así pues, un incremento de patrimonio si es obtenido por personas jurídicas se gravará en el Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que se obtenga gratuita u onerosamente; sin embargo, un incremento de patrimonio obtenido por personas físicas, dependiendo de la forma en que se obtenga, quedará sometido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello pone de manifiesto la aproximación de los incrementos patrimoniales gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al concepto de renta que quiere forjar el legislador.

Todo resulta más evidente si nos fijamos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, donde tributarían las ganancias patrimoniales obtenidas por entidades no residentes en territorio español, incluso si se han obtenido a título gratuito.

De esta forma, una ganancia patrimonial obtenida a título gratuito tributaría: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es obtenida por una persona física, ya sea residente (tributaría por obligación personal) o no residente (tributaría por obligación real); en el Impuesto sobre Sociedades si es obtenida por una persona jurídica residente; y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes si es obtenida por una entidad no residente.

Nosotros, dado que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava incrementos patrimoniales, que consideramos renta, aunque sean ganancias obtenidas a título gratuito, entendemos este Impuesto como un impuesto que grava rentas. Pero, de todas formas, ya se considere como un impuesto sobre la renta o como un impuesto sobre el patrimonio, en relación a la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a estas últimas, lo que sí está claro es que el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Unión Europea se aplica tanto a los impuestos sobre la renta como a los impuestos sobre el patrimonio, por lo que no queda ninguna posible duda de que también va a resultar de aplicación al gravamen de las donaciones en nuestro Sistema impositivo.

8. LA FALTA DE ATENCIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS AL MANDATO DEL DERECHO ORIGINARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE RÉGIMEN FISCAL DE SUS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES

Las Administraciones tributarias estatales aún se resisten en ocasiones a reconocer en toda su amplitud las consecuencias del régimen fiscal especial de los funcionarios de la Unión Europea, realizando interpretaciones restrictivas que deben ser desmontadas posteriormente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como lo demuestra la Sentencia de éste de 13 de noviembre de 2003 (32). Y ello a pesar de tratarse de un régimen fiscal que debería estar ya asimilado por las Administraciones nacionales, dado que data de fecha nada reciente.

Si nos fijamos en esa Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 2003, de la misma se puede deducir que el parecer del referido Tribunal sobre la interpretación del artículo 14 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas (artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, en similar sentido) es

(32) Asunto C-209/01.

que de este precepto no se deriva sólo la determinación de la residencia a efectos fiscales y, en función de la misma, la sujeción por las rentas mundiales en el Estado de origen del funcionario, sino que a ello hay que añadir también que en éste se podrá deducir con independencia del Estado en el que se hayan satisfecho los gastos que generan el derecho a la deducción. Además, en esta Sentencia el Tribunal de Justicia pone en relación el artículo 14 del citado antiguo Protocolo con el Tratado CE. En concreto, en el fallo de esta Sentencia el Tribunal declara que «el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), en relación con el artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, se opone a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania, que residen en Luxemburgo, donde desarrollan sus actividades como funcionarios, y que incurrieron en gastos derivados de la contratación de una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dicho gasto de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al régimen alemán, sino al régimen luxemburgués».

Pues bien, sería deseable que la aparición, cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa, del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea sirviese para que las autoridades fiscales y los legisladores de los Estados miembros de ésta asuman en toda su amplitud las consecuencias fiscales del régimen que se impone desde el mismo, aunque se considerase excesivamente beneficioso en algunos casos para ciertos funcionarios. Es un mandato de Derecho originario de la Unión Europea y así ni las instituciones de ésta ni ningún Estado miembro podrían dejar de respetarlo. Ahora bien, ante tal régimen, según se ha expuesto, para algunos otros funcionarios, como hemos podido apreciar especialmente en relación al tratamiento de la vivienda permanente de los considerados a efectos fiscales como no residentes, la aplicación de un Sistema impositivo como el nuestro puede traer consigo, como consecuencia de regirse por el mandato literal del Protocolo, consecuencias desfavorables que podrían rozar la quiebra de los principios de capacidad económica e igualdad del apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, por lo que sería deseable que se hiciesen ciertas reformas normativas que mejorasen tal situación. No habría ningún inconveniente para que, intentando evitar problemas como el descrito, cada Estado miembro unilateralmente mejore el tratamiento que para tales funcionarios derive de la aplicación literal del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea en su Sistema impositivo y creemos que esto es lo que debería hacer el legislador tributario español, en función de lo expuesto.

9. RECAPITULACIÓN EN RELACIÓN A NUESTRO SISTEMA FISCAL

Hemos visto cómo a veces se ha querido asimilar el régimen fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea al régimen fiscal del personal diplomático y consular. Pero las bases normativas del régimen de aquéllos y del régimen de éstos son bien distintas.

Además es distinta también la mecánica del régimen de unos y otros en relación a nuestro Ordenamiento tributario. Por ejemplo, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sus artículos 8 y 10 pone de manifiesto cómo en ciertos supuestos se puede ser sujeto pasivo de este Impuesto sin tener residencia habitual en territorio español. Existen sujetos pasivos que tienen tal condición por tener su residencia en España y otros a los cuales se les atribuye tal condición aun reconociendo expresamente que tienen su residencia habitual en territorio extranjero. Piénsese, por ejemplo, en el personal diplomático de nacionalidad española destinado en el extranjero.

Pero en el supuesto de los funcionarios de la Unión Europea, que tuviesen su residencia habitual en España en el momento de entrar al servicio de aquélla, seguirán considerándose residentes a efectos fiscales en nuestro país, aunque como consecuencia de su puesto sean destinados al extranjero. Aquí se les considerará residentes y, en función de ello, sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Son residentes aquí, pero su vivienda habitual la tendrán en el extranjero. En función de la jurisprudencia que recogemos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entendemos que no cabría la limitación de ninguna deducción por el hecho de que la inversión o el gasto se realice por estos sujetos en el extranjero y, así, en relación a tal vivienda, podrían practicar la deducción por vivienda habitual en el citado Impuesto en España, si tributa por el mismo por otras rentas distintas de su sueldo (rentas mundiales). Calificándose así su vivienda permanente adquirida en el extranjero, ya no se daría en relación a la misma imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se le habría debido aplicar a tal vivienda la exención expuesta en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque ya en vías de su anunciada desaparición en nuestro Sistema fiscal.

Todo esto, en el caso del funcionario de la Unión Europea con residencia a efectos fiscales en España, pone de manifiesto un régimen fiscal bastante beneficioso para el mismo. Piénsese en que tributando por la que será normalmente su principal fuente de renta, su sueldo, a la propia Unión Europea y teniendo en la base del Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de ésta reducciones en función de las circunstancias personales y familiares que le aseguren un mínimo vital, al mismo tiempo, si tributa por otras rentas (mundiales) en España, también podrá aplicar en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el mínimo personal y familiar previsto en la Ley reguladora de éste. De este modo, se beneficiarían en cierta forma de un doble beneficio fiscal en dos impuestos distintos, uno de titularidad de la Unión Europea y otro de titularidad estatal.

Pero como hemos expuesto, a ciertos efectos se plantean situaciones fiscales no tan beneficiosas en algunos puntos en nuestro Ordenamiento tributario en relación al caso inverso: funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuviesen su residencia en otro Estado en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea y que posteriormente son destinados a nuestro Estado. Estos sujetos a efectos fiscales tendrían la consideración de no residentes en relación a nuestro Ordenamiento tributario. Por ello, de obtener en España alguna renta distinta del sueldo que reciben de la Unión Europea, deberían tributar por la misma en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Y si son titulares de algún bien o derecho en territorio español habrían debido tributar por el mismo en el Impuesto sobre el Patrimonio por el régimen de obligación real, Impuesto, no obstante, como hemos apuntado, pendiente de su anunciada derogación.

Pues bien, el problema se daría especialmente en caso de que tales funcionarios, que a efectos fiscales no se consideren residentes en España, adquieran aquí una vivienda para utilizarla como vivienda permanente. En relación a tales supuestos, debería introducirse un nuevo precepto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el que se excluya tal vivienda de la tributación por imputación de rentas inmobiliarias aunque el sujeto no se considere fiscalmente que tiene su residencia habitual a efectos fiscales en España. Tratándose de su vivienda permanente y aunque su residencia a efectos fiscales no se encuentre en el Estado en que esté situada aquélla, entendemos que legalmente se debería reconocer expresamente a la misma la no tributación prevista para la vivienda habitual por el concepto de imputación de rentas inmobiliarias. Lo que no tendría sentido es aplicarle la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues tales sujetos no tributarían por este Impuesto en España y lo lógico es que

tal deducción se les aplique en el Impuesto que grave su renta (mundial) en el Estado en que se consideren residentes a efectos fiscales.

De esta manera, aunque las viviendas situadas en España de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no siendo viviendas habituales por residir tales sujetos en el extranjero, deban tributar en principio por imputación de rentas inmobiliarias (33), se debería tomar en consideración expresamente la realidad material de las citadas viviendas permanentes situadas en nuestro país pertenecientes a funcionarios de la Unión Europea destinados en España, pero no residentes a efectos fiscales en nuestro territorio. En el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (34), en relación a tales viviendas ocupadas de forma permanente por los referidos funcionarios, se debería declarar expresamente la exclusión del cómputo de una imputación de rentas inmobiliarias por las mismas con respecto a tales sujetos.

(33) Salvo en algunos casos, como por ejemplo los apuntados de no residentes que alquilan una vivienda de su propiedad situada en España, en cuyo caso no tributarán ya en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por imputación de rentas inmobiliarias en relación a tal vivienda con respecto al período en que haya estado alquilada, sino que tributarán en este Impuesto por los rendimientos derivados del arrendamiento de la misma.

(34) Con independencia de las vicisitudes que pueda sufrir el Tratado de Lisboa para su entrada o no en vigor y del tiempo que tardase en hacerse efectiva la misma, especialmente en atención al problema planteado en Irlanda con el referéndum de resultado negativo en relación a dicho Tratado, esta modificación que proponemos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sería igualmente conveniente incluso antes de tal entrada en vigor o al margen de la misma, pues representaría una medida que vendría a resolver un problema que se daría —ante el actual contenido del mencionado Texto Refundido— tanto bajo el tenor del referido nuevo Protocolo, como bajo la vigencia del antiguo.

REFERENCIA AL DEBATE ACTUAL SOBRE POLÍTICA FISCAL EN LOS PAÍSES OCCIDENTALES(*)

Juan López Rodríguez
Comisión Europea

RESUMEN

El debate sobre las reformas fiscales es diferente en Estados Unidos y en Europa. En el primer caso, preocupa una tributación eficiente que limite el coste y las distorsiones en la inversión del capital. También preocupa simplificar el sistema tributario y reducir los costes de gestión. En el caso europeo, se atribuye un 20 por 100 de mayor presión fiscal al mantenimiento del estado social de bienestar. Pero el planteamiento no es reducir la fiscalidad, sino aliviar la carga que recae sobre el empleo. Se debate sobre la posible sustitución parcial del gravamen de estas rentas con mayor recurso a los impuestos indirectos.

Palabras clave: Política tributaria, reformas fiscales.

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTOS DE REFORMA FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS. 1.1. Sustitución parcial del IRPF por el IVA. 1.2. Propuestas para un impuesto progresivo sobre el consumo. 1.3. La necesidad de reducir las distorsiones que los tributos provocan en las decisiones de inversión. 1.4. Medidas fiscales para estimular el crecimiento económico. 1.5. Conclusiones sobre las propuestas americanas. 2. REFLEXIONES PARA EL DEBATE FISCAL EN EUROPA. 2.1. ¿Son los impuestos y prestaciones sociales elevados un obstáculo para la economía? 2.2. ¿Cambiar tributación del trabajo por imposición sobre el consumo? 2.3. Reformas fiscales en Europa en un contexto de competencia fiscal. 2.4. Reflexiones sobre las propuestas fiscales europeas. 3. CONCLUSIONES PARA EL CONTEXTO FISCAL ESPAÑOL.

1. PLANTEAMIENTOS DE REFORMA FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS

El Gobierno de los Estados Unidos encargó a un panel de expertos el análisis del sistema fiscal federal para ver su comportamiento en el entorno económico existente y

(*) Original recibido en 2008. Aunque ha cambiado el escenario político, el trabajo refleja ideas que resultan de interés y en gran medida mantienen su vigencia.

plantear posibles reformas para su mejora. Es posible referirse a las reflexiones de distintos hacendistas a propósito de este ejercicio.

1.1. Sustitución parcial del IRPF por el IVA

Michael GAETZ (1) analiza la propuesta de sustituir parcialmente los impuestos sobre la renta de los individuos y de las sociedades con un IVA basado en el método del crédito. Los ingresos por este último impuesto permitirían una exención para familias de hasta 100.000 dólares de renta, reduciendo el número de contribuyentes y simplificando la gestión tributaria.

El IVA debería tener una base imponible ancha con un tipo único para minimizar las distorsiones económicas. Se introduciría una exención para pequeñas empresas respecto de la recaudación e ingreso del impuesto o respecto de la presentación de declaraciones con carácter optativo. También simplificaría la gestión tributaria y no habría inspecciones respecto de contribuyentes menores. Como dato de interés, señala que los costes de gestión del IVA en Europa alcanzan entre un quinto y un tercio del impuesto americano sobre la renta (2).

Apoya su recomendación en la aproximación a modelos fiscales típicos en los países OCDE, en los que la importancia relativa de los impuestos sobre el consumo es mayor en relación al producto interior, al tiempo que reduciría el peso de la imposición sobre la renta a una cifra algo superior al 4 por 100 del PIB. Asimismo, reduciría 100 de los 135 millones de declaraciones del impuesto sobre la renta que se presentan.

Un sistema fiscal como el descrito reduciría la carga fiscal sobre el ahorro y la inversión y sería mucho más favorable para el crecimiento económico.

Sus conclusiones en torno a esta propuesta se centran en sus efectos, que considera positivos, sobre las magnitudes que miden los resultados de la economía americana. También se refiere a los costes administrativos y a la posibilidad de liberar de obligaciones formales a un número amplio de contribuyentes. Se trata de reflexiones ligadas a la eficiencia que cada día más se le exige al sistema tributario. Por el contrario, no hay consideraciones sobre la capacidad recaudatoria y la medida en que se pudiera ver afectada. Tampoco hay valoraciones acerca de los efectos regresivos que la reforma pudiera suponer, aunque se intuye cierta preocupación cuando se considera la propuesta de dejar exenta una renta mínima en el IRPF.

Llama la atención la aproximación a los tributos, cada vez mayor, como instrumentos de política económica. La importancia de la recaudación en relación con el PIB lo justifica. Sin duda, es uno de los instrumentos más poderosos con que cuentan los Gobiernos para lograr sus objetivos de política económica.

Estas reflexiones deben situarse en su propio marco de referencia: el sistema fiscal federal de los Estados Unidos no contiene un impuesto general sobre el consumo. La imposición indirecta sobre las ventas está integrada por los diversos y diferenciados impuestos minoristas que se conocen en los distintos Estados federados que, por otra parte, están lejos de estar mínimamente armonizados tanto en lo que respecta a la base imponible como en lo que respecta al tipo de gravamen.

(1) Michael J. GAETZ: «Tax Reform: Time for a Plan C?», *The Economists' Voice*. Edit. Joseph E. Stiglitz, Aaron S. Edelin y J. Bradford DeLong, págs 153-170.

(2) Cita como fuente a Joel SLEMRUD, Universidad de Michigan, en su trabajo *Testimony before the President's Advisory Panel on Tax Reform*.

1.2. Propuestas para un impuesto progresivo sobre el consumo

Robert H. FRANK (3) detecta una caída en el ritmo de ahorro de los americanos, razón por la que propone sustituir el impuesto sobre la renta con un impuesto progresivo sobre el consumo, con el resultado de reducir el precio relativo del consumo futuro respecto del consumo actual.

En su análisis, considera dos factores como determinantes de la tasa de ahorro. Primero, el deseo y poder individual de ahorrar, decisión que corresponde a los individuos. El segundo factor es la presión por mantener un determinado ritmo de consumo, determinado por los niveles sociales de gasto. Argumenta que el incremento de niveles de gasto de quienes tienen más ingresos provoca el incremento de gasto en niveles de renta inferiores. Así resulta de modelos recientes que incorporan valoraciones sobre preocupaciones por la posición social, frente a las tesis que mantenía la teoría económica sobre el consumo, que afirmaba que la distribución de la renta no tendría efectos en las decisiones individuales de consumo (4).

Se puede desincentivar el consumo a través de su gravamen. Con tal fin, propone un impuesto progresivo sobre el consumo: se gravaría la renta dejando exenta la parte de la misma destinada al ahorro. Se plantea la regresividad que supone gravar sobre la base del consumo. Por esta razón propone una deducción fija amplia. Los tipos marginales para los menores niveles de consumo comenzarían bajos, 20 por 100, que crecerían con el consumo para mantener la carga fiscal en los distintos niveles de renta.

Piensa que no se produciría crisis ni desempleo sino un nuevo equilibrio: quienes se ocupan en producir bienes de consumo se dedicarían a producir bienes de capital. Esto incrementaría la productividad y el crecimiento a largo plazo. En caso de recesión, los recortes en el impuesto sobre la renta tienen menos capacidad para articular determinadas políticas económicas de demanda puesto que existirá una tendencia a ahorrar para hacer frente a una posible situación de desempleo, con lo que el ahorro fiscal no la incrementaría en tanta medida. Por el contrario, un recorte en un impuesto sobre el consumo conduciría a que el contribuyente se encontrara en la situación en que sólo incrementado su gasto se beneficiaría del mismo.

Debe destacarse que estas reflexiones se centran sobre una magnitud económica particular, la tasa de ahorro. No tiene en cuenta otro posible destino de la renta como es la inversión, cualquiera que fuera el tipo de capital a que se destinara, ya fuera la formación de capital humano o la de bienes de equipo. Se olvidan las múltiples posibilidades de uso de un impuesto general sobre la renta para articular todo tipo de políticas extrafiscales.

Indica la necesidad de introducir tipos en la medida suficiente como para permitir que se mantenga la carga fiscal en los distintos niveles de renta. Entonces, ¿la renta disponible para cada contribuyente después del impuesto sería la misma? Sí así fuera, ¿no se perdería el efecto perseguido de fomentar el ahorro? Pensamos que, cualquiera que fuera la magnitud utilizada para determinar la base del impuesto, si la carga final no varía, no variará el comportamiento del contribuyente. En realidad, la propuesta no

(3) Robert H. FRANK, «Progressive Consumption. Taxation as a Remedy for the U.S. Savings Shortfall», *The Economists... op. cit.*, págs. 170-181.

(4) La referencia a la teoría clásica del consumo se asienta en las tesis de FRIEDMAN, M. A, recogidas en su obra *Theory of the Consumption Function*, Princeton University Press; y en las de MODIGLIANI y BRUMBERG «Utility Analysis and the Consumption Function: An Interpretation of Cross-Section Data», en *Post-Keynesian Economics*, ed. K. Kurihara, pág. 388-436.

puede resultar en el mantenimiento de las obligaciones fiscales para cada nivel de renta. Precisamente la intención buscada es discriminar entre el nivel de consumo de los contribuyentes, no entre sus niveles de renta. En fin, no resuelve el problema de regresividad planteado. Se debe recordar que cuanto menor es la renta, mayor es la propensión marginal al consumo.

Tampoco se plantea con suficiente detalle el impacto que la medida pueda tener sobre la recaudación. Al reducir la base de imposición a parte de la renta, la consumida, o bien se incrementan los tipos, con el consiguiente problema de regresividad, o bien se pierde la capacidad recaudatoria que ofrecen las figuras tributarias que utilizan como parámetro de cálculo el total de la renta obtenida. Debería plantearse la introducción de otros tributos que permitieran mantener unos determinados niveles de ingresos tributarios. Salvo que se piense que los actuales son excesivos.

Sobre el funcionamiento del impuesto, y muy ligado a su verdadera naturaleza, parece que consistiría en calcular la renta obtenida por el contribuyente y deducir todas aquellas partidas que se destinen a productos de ahorro. Habría que definir cuáles son y cómo se acreditan. ¿Deberían dejarse exentas las rentas destinadas a la inversión? Se plantea una dificultad importante, como es delimitar técnicamente los conceptos de consumo e inversión en una ley que debería precisar con detalle qué tipo de bienes mobiliarios e inmobiliarios caerían en una categoría u otra. Por ejemplo, la vivienda de uso habitual, ¿es inversión o consumo? ¿Y la prima de un contrato de seguro temporal con reembolso y pago de intereses?

1.3. La necesidad de reducir las distorsiones que los tributos provocan en las decisiones de inversión

Martin FELDSTEIN (5) hace girar sus reflexiones en torno a dos grandes cuestiones: los tipos de gravamen sobre el ahorro y la inversión son mucho más elevados de lo que deberían en un sistema tributario racional; por otra parte, los impuestos distorsionan seriamente la economía. Añade una tercera inquietud: muchos economistas subestiman los costes de eficiencia del sistema de tributación sobre el capital.

Detecta las pérdidas de eficiencia derivadas de la tributación del capital: la carga fiscal, en concreto derivada de la doble imposición económica, reduce el rendimiento del ahorro con el efecto de que consumimos demasiado en el presente y en el futuro próximo y poco en el futuro lejano. Su conclusión es que, como consecuencia de la pérdida en el rendimiento del ahorro, el contribuyente decide reducirlo así como pierde interés en trabajar y generar renta. De esta forma, se reduce la oferta de trabajo, esto es, la acumulación de capital humano, así como se influye en las elecciones de educación, en la medida en que parte de la mayor retribución por una mejor formación se desvía al pago de una mayor deuda fiscal.

La que considera como excesiva tributación sobre el capital genera muchas otras distorsiones económicas en su opinión: se asigna poco capital a las sociedades y demasiado a empresas que no adoptan formas sociales; aquéllas pagan pocos dividendos y retienen demasiados beneficios; se asume mucha deuda, lo que hace que las sociedades sean más vulnerables en las fases del ciclo económico más adversas; se reduce la disponibilidad de financiación para otras iniciativas; se demora la realización de plusvalías, forma de gra-

(5) Martin FELDSTEIN: «Taxes on Investment Income Remain Too High and Lead to Multiple Distortions», *The Economists... op. cit.*, pág. 161-169.

vamen que a través de la planificación es, en la práctica, voluntaria; finalmente, muchas empresas se deslocalizan y se desplazan al exterior. La reducción del gravamen sobre dividendos y plusvalías ha ayudado a mantener el capital en las sociedades y reducir el coste fiscal derivado de los menores tipos.

No se encuentran propuestas alternativas, pero resulta de alguna forma evidente que propugnaría la reducción de la tributación directa, en particular la que afecta a la inversión del capital, al ahorro e, indirectamente, la que acaba recayendo sobre los rendimientos del trabajo cualificado. También adoptaría algunas medidas más específicas o con objetivos más precisos, como las que permitieran equilibrar la tributación de los fondos propios y los fondos ajenos. Por otra parte, las referencias a la deslocalización empresarial haría pensar en que una reducción de los tipos de gravamen en la medida necesaria para evitarla. En su cálculo, pensamos, se deberían ponderar el resto de factores políticos, jurídicos y económicos determinantes de tales decisiones como el coste alternativo de la mano de obra, la dotación de infraestructuras en otros territorios, las condiciones de mercado y competencia, la existencia de un sistema jurídico moderno que ofreciera la suficiente seguridad jurídica, una administración eficaz y transparente y una sociedad no corrupta que permita el adecuado funcionamiento de las instituciones.

Llama la atención que no considere las necesidades de recaudación del sistema fiscal vigente. Puede sobreentenderse que es una cuestión que no plantea problemas. Desde luego, parece desprenderse que la presión fiscal existente le parece excesiva puesto que no discute sobre la posibilidad de utilizar otras figuras tributarias alternativas para compensar los recortes de impuestos existentes que se derivan de sus planteamientos.

En fin, le preocupan los efectos que tienen los impuestos en el comportamiento de los agentes económicos. Su valoración es negativa, lo que parece que podría achacarse a la estructura del sistema fiscal, que determina un coste excesivo sobre el capital y el ahorro. Más difícil resulta extraer de sus ideas la conclusión de que exista un problema de distribución de la capacidad recaudatoria entre distintas figuras tributarias, puesto que se deduce su opinión sobre la reducción del gravamen sobre los factores citados pero no tanto el incremento del peso de otros impuestos.

1.4. Medidas fiscales para estimular el crecimiento económico

Michael J. BOSKIN (6) afirma que la evolución de los impuestos y del gasto son determinantes primarios para que América siga siendo una economía dinámica. Francia y Alemania se encuentran con barreras fiscales opresivas y gastos sociales abultados, con unos niveles de vida un 30 por 100 por debajo de los niveles americanos. Existe una correlación negativa entre crecimiento económico y cargas por gastos e impuestos estatales. Bajo estas premisas, se refiere a los dos planes de reforma elaborados por el Panel de Asesores del Presidente sobre la Reforma Fiscal Federal:

- El Plan de Impuesto sobre la Renta Simplificado, consistente en reducir los tramos del impuesto de seis a cuatro; eliminar o reducir deducciones por intereses de hipotecas, donaciones, contribuciones del empresario para cuidados médicos, impuestos sobre la propiedad y locales y estatales sobre la renta; eliminar el impuesto alternativo mínimo personal y sobre sociedades; consolidar los distintos vehículos de ahorro con impuesto diferido en tres planes; excluir el 75 por 100 de las

(6) Michael J. BOSKIN: «A Broader Perspective on the Tax Reform», *The Economist...* op. cit., págs. 141-152.

plusvalías y 100 por 100 de los dividendos procedentes de beneficios nacionales; simplificar la amortización acelerada; limitar la doble imposición internacional de sociedades; y reducir el tipo del impuesto sobre sociedades al 31,5 por 100.

- El Plan Fiscal de Crecimiento e Inversión, que perseguiría transformar el impuesto sobre la renta en un impuesto progresivo sobre la renta consumida. Tendría tres tipos, con un máximo del 30 por 100: dividendos, intereses y plusvalías tributarían al 15 por 100; sustituir el impuesto sobre sociedades con un impuesto sobre el *cash flow* al 30 por 100; y deducciones por inversión con eliminación de las deducciones por intereses.

Ambos planes estabilizarían los impuestos federales en el 18 por 100 del PIB.

El autor se refiere a cinco test con los que se debe contrastar cualquier reforma fiscal:

- Si mejora el funcionamiento de la economía. Los sistemas fiscales afectan al nivel de vida a través del gravamen del ahorro, la inversión, el trabajo, la iniciativa empresarial y la inversión en capital humano. Menciona que se puede concluir que el mayor daño lo producen los tipos marginales altos, en particular sobre las rentas de capital. Por esta razón, se recomienda hacer tributar el consumo o la parte de la renta destinada al mismo. Tal tipo de imposición resultaría neutral respecto del ahorro y de la inversión, también entre tipos de inversión. Los tipos progresivos reducen el retorno de la inversión y la desincentivan porque la mayor renta que pueda generar se grava a tipos más altos que los del coste de la inversión. También alerta de los peligros de una equidad vertical excesiva que puede afectar negativamente al grupo de población más productivo desde el punto de vista económico.
- Si afecta al tamaño del Gobierno y de la Administración. Resalta que es importante controlar el gasto por sus efectos sobre las cargas fiscales y el funcionamiento de la economía. Debe tenerse en cuenta que doblar los tipos fiscales cuadruplica su coste. El coste marginal es proporcional a los tipos impositivos. Los ingresos tributarios son mal gastados en parte; en parte no cumplen con la finalidad pretendida. Las reformas fiscales que más ajustan el pago de impuestos al gasto promueven un Gobierno más efectivo y eficiente.

Recuerda que cuanto más progresivo es un sistema fiscal y cuanto más concentrado está entre pocos impuestos, más fácil es agrandar la Administración a costa de una minoría que paga el coste. Tipo progresivos altos también crean una dinámica perjudicial en la que los ingresos crecen desproporcionadamente, resultando luego imposible recortar gastos en épocas de declive. Quienes proponen un impuesto sobre ventas minoristas creen que ayudaría a controlar el crecimiento del gasto público, al aumentar el número de votantes que contribuirían a financiar el Gobierno. También recoge la opinión de que tal impuesto o un IVA permitirían recaudar lo suficiente por punto porcentual como para financiar el crecimiento de la Administración.

- Si afecta a la estructura federal, excluyendo o limitando actividades de los Estados o de las entidades locales. Un impuesto federal sobre ventas minoristas o un IVA puede dificultar la recaudación de tales Estados. Se debe tener en cuenta que los actuales impuestos sobre ventas en Estados Unidos son de titularidad estatal, no federal, y un impuesto sobre las ventas federal podría recaudarse a costa de lo que ya son ingresos estatales.
- Si es duradera. Un sistema fiscal estable reduce inseguridad y es menos complejo, ya que no resulta necesario ajustarse a nuevas normas cada poco tiempo. El control del gasto también es vital para reducir la presión por más ingresos.

- Si el sistema fiscal contribuye a una democracia prospera y estable; si el votante medio no participa en la financiación del Gobierno y la Administración, el interés en controlar el gasto público será menor.

Destacaríamos tres ideas fundamentales: la preocupación de la incidencia de la tributación en el funcionamiento de la economía, que no parece estimarse como positiva y lleva a conclusiones sobre la necesidad de mantener, en primer término, determinados niveles de presión fiscal, y en el fondo, un determinado tamaño de la Administración y del gasto público; en segundo lugar, se vierten razonamientos muy interesantes sobre la relación entre política y pago de impuestos, donde se señala importancia de dotarse un sistema tributario que permita establecer una relación más clara e inmediata entre el voto por determinadas políticas y el coste fiscal que debiera suponer para el votante; por último, se destacan las reflexiones sobre la determinación del modelo tributario y las consecuencias que pueda tener en la distribución de los ingresos públicos entre las distintas Administraciones territoriales, con la consiguiente incidencia del tamaño que éstas puedan tener.

1.5. Conclusiones sobre las propuestas americanas

Estas reflexiones se producen en un contexto de estabilización de la presión fiscal efectiva, que ha pasado del 25,6 por 100 del PIB en los años 70 y 80, al entorno del 28 por 100 en la actualidad (7). Pese a las reducciones en los tipos nominales superiores del IRPF, hasta 34 puntos porcentuales (8), el peso de la imposición sobre la renta y sobre sociedades respecto del PIB se ha incrementado en los últimos veinte años desde el 11,6 al 13,9 por 100, lo que puede atribuirse a la aplicación de un sistema tributario progresivo a una renta creciente. La participación del impuesto sobre sociedades ha variado, pasando del 1,9 en 1985 al 3,3 por 100 del PIB en 2006, lo que puede atribuirse a la mayor participación de las entidades en el PIB así como a la creación de un mayor número de sociedades para el desarrollo de actividades económicas. En cuanto a la estructura del sistema fiscal, ha permanecido muy estable desde mediados de los años ochenta: entre 45-50 por 100 de los ingresos proceden de los impuestos directos, un 25 por 100 de las contribuciones sociales, un 15-17 por 100 de los impuestos indirectos y 10-12 por 100 de los impuestos sobre el patrimonio y la propiedad, donde se incluye la tributación por sucesiones y donaciones (9). En cuanto a la distribución territorial de los ingresos tributarios, los estados han absorbido en 2005 el 34,4 por 100 de los ingresos públicos, un 9,4 por 100 del PIB, con una variación de 1,3 puntos en el decenio 1995-2005 (10).

Debemos anticipar que el Panel, aunque lo debatiera, decidió no recomendar la sustitución del impuesto sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas con un impuesto progresivo sobre la renta consumida, con un impuesto fijo sobre el consumo, con un impuesto sobre el valor añadido o con un impuesto sobre venta minorista. La propuesta sobre la que giró el consenso para la reforma fiscal es la de un impuesto sobre la renta simplificado, de la que destacaríamos la reducción de los tramos en que se divide la tarifa de gravamen, la homogenización de la imposición de los distintos instrumentos de ahorro, la eliminación de diversas deducciones, la reducción del tipo nominal en la imposición sobre sociedades y la adopción de medidas dirigidas a eliminar la doble imposición de las rentas del capital.

(7) OCDE: *Tax Revenue Trends, 1965-2007*, 2008. Cuadro A, pág. 19.

(8) OCDE: *Taxation and economic growth*, 2008, pág. 11.

(9) OCDE: *Revenue Statistics 1965-2007*, pág. 123.

(10) OCDE: *Revenue... op. cit.*, págs. 39 y 43.

No se muestran preocupaciones entorno a las dimensiones del sistema fiscal. Se trata de medidas dirigidas a eliminar distorsiones en la asignación de los recursos y reducir el coste fiscal asociado a la inversión del capital. Sobre la reducción de la recaudación nada se plantea en las reflexiones analizadas. Se entiende que se pueden asumir. Por tanto, la minoración de los ingresos derivados de la tributación sobre la renta que se pueda producir no determina medidas compensatorias. Si se observa la preocupación por no incrementar los costes de gestión.

Sí es clara la apuesta por un sistema fiscal más neutral a través de dos vías principales, la homogenización de la tributación del ahorro y la eliminación de deducciones fiscales. Acompañadas con medidas para eliminar la doble imposición y la reducción de tipos nominales se quiere tanto reducir el coste del capital como hacer un sistema más competitivo a nivel global.

Las reflexiones referenciadas se produjeron bajo los auspicios de la Administración Bush. Son interesantes en la medida en que reflejan las consideraciones científicas de la doctrina hacendística americana.

La victoria electoral del candidato demócrata puede influir sobre la puesta en práctica de las medidas propuestas. El programa del candidato abogaba más por la recuperación de ciertos principios político-jurídicos en el sistema fiscal, como la progresividad y la equidad del sistema fiscal. En este sentido, proponía el incremento del impuesto sobre la renta para ingresos anuales superiores a 250.000 dólares, una reducción fiscal de 1.000 dólares para los trabajadores de menor renta y una reducción fiscal para jubilados con rentas inferiores a los 50.000 dólares. En atención a los problemas de competitividad, planteó durante la campaña reducciones fiscales para formación universitaria y por contratación de nuevos trabajadores.

Todavía habrá que esperar a su toma de posesión y a la reacción que se adopta ante la crisis económica y financiera internacional. De momento, ya se han anunciado recortes en el impuesto sobre sociedades para bajar el tipo nominal del 35 al 28 por 100, propuesta cuyos principios empiezan a coincidir con los plantados por el panel de expertos.

2. REFLEXIONES PARA EL DEBATE FISCAL EN EUROPA

2.1. ¿Son los impuestos y prestaciones sociales elevados un obstáculo para la economía?

Jaakko KIANDER (11) recuerda que, según la teoría económica fundamental, los impuestos y las prestaciones sociales elevados son dañinos y desincentivan la oferta trabajo y la inversión. Sin embargo, los países nórdicos parecen combinar altas tasas de competitividad y buenos resultados macroeconómicos con un sector público extenso y altos impuestos. Éstos se caracterizan por tener un empleo público que alcanza al 30 por 100 del total, distribución equitativa de la renta, redistribuida a través de los impuestos y los beneficios sociales, y altos niveles de innovación, investigación y desarrollo, educación, tecnologías de la información y un sector empresarial muy dinámico.

(11) Jaakko KIANDER, profesor del Instituto de Empleo para la Investigación Económica de Helsinki expuso estas ideas en su conferencia *Are high taxes and high social benefits an obstacle to a competitive economy?*, pronunciada en el European Tax Forum, celebrada en Bruselas en 2008.

Las razones que explican este modelo pueden encontrarse en la existencia de impuestos con unas bases imponibles muy amplias y tipos de gravamen sobre el trabajo no tan elevados, de forma que no son muy distorsionantes; por otra parte, los beneficios sociales se basan en el historial de empleo y en los ingresos; finalmente, las políticas de empleo activas disminuyen los desincentivos derivados de tales beneficios. Las rentas de capital tributan a un tipo fijo y las contribuciones a la seguridad social se consideran como ahorro fiscalmente deducible. Asimismo, es un sistema que apoya de forma eficiente la formación de capital humano.

De acuerdo con estas reflexiones, no es necesario plantear cambios fundamentales en el sistema tributario. No estaría justificado asumir reformas que puedan implicar regresividad puesto que el modelo existente sería económicamente eficiente.

Destacaríamos que este modelo persigue reducir al máximo posible las distorsiones en el funcionamiento del mercado y en la toma de decisiones económicas. Así se logra con una base de imposición lo más extensa posible y unos tipos de gravamen moderados. Parece que se ha renunciado a un impuesto sintético puesto que se acepta que es necesaria una tributación del capital especial, medida posiblemente aconsejada por el contexto de competencia fiscal. Sería necesario también reflexionar acerca del entorno económico en que se desenvuelve esta propuesta. Se trata de países de altos niveles de renta con un alto nivel tecnológico y mano de obra muy cualificada. Se apunta la existencia de medidas específicas dirigidas a favorecer los procesos de cualificación.

En cuanto a los beneficios sociales, se ofrecen a cambio de contribuir previamente al sistema. Y cuanto mayor es la contribución, mayor es la prestación. Al mismo tiempo, parecen disponer de mecanismos dirigidos a la reincorporación al trabajo y a favorecer la formación en el marco de los procesos de reubicación laboral.

2.2. ¿Cambiar tributación del trabajo por imposición sobre el consumo?

Según Clemens FUEST (12) durante los últimos treinta años se viene produciendo un claro incremento de la presión fiscal sobre el trabajo, desde un 28 a un 41 por ciento, en la Unión Europea, debido a dos razones: el incremento de la imposición respecto del PIB, derivado del aumento del gasto en bienestar social, y el incremento de las contribuciones a la seguridad social.

Cada vez hay mayor conciencia de que la alta carga fiscal sobre el empleo es un factor importante de paro, en particular para trabajadores de poca cualificación. La OCDE viene recomendando a distintos países que reduzcan la carga fiscal sobre la renta del trabajo como forma de incentivarlo. Pero la pregunta es ¿cómo se puede financiar la reducción de la carga fiscal sobre el trabajo? Descartado el recorte en el gasto o el incremento de la tributación del capital, la mayoría aboga por mayor imposición sobre el consumo.

Debe tenerse en cuenta que habrá mayor incentivo para la creación de empleo porque el IVA recae sobre un consumo que sólo en parte se financia con rentas del trabajo, de donde resulta un menor coste fiscal de tal factor. También deduce una mejora de la com-

(12) Clemens FUEST, profesor del Departamento de Economía, Universidad de Colonia y del Centro de Tributación Empresarial, Universidad de Oxford, expuso estas ideas en una conferencia titulada *Shall we shift taxation from labour to consumption? Efficiency and equity aspects*, pronunciada en el European Tax Forum, celebrada en Bruselas en 2008.

petitividad internacional de las empresas en la medida en que el IVA se exige en destino. Finalmente, considera que se reduce la vulnerabilidad respecto de los cambios demográficos porque el consumo se distribuye de forma más uniforme a lo largo del ciclo vital que la renta del trabajo.

Por el contrario, destaca como aspectos negativos que el aumento del IVA supone incrementos de precios, con la consiguiente presión salarial y reducción de la demanda. Se trata de un impuesto vulnerable al fraude y tiene efectos distributivos adversos.

En su análisis, se refiere a los resultados de simulaciones de reformas fiscales: en Alemania, la reducción en un punto de contribuciones a la seguridad social compensada con incrementos en el IVA puede implicar un aumento de 80.000 puestos de trabajo y de 0.24 puntos del PIB; en Francia, se plantea la compensación de la reducción de contribuciones sociales de los trabajadores con el salario mínimo con el incremento del IVA en un punto porcentual, de donde puede resultar un incremento de 300.000 empleos y de 0.7 puntos del PIB; en Dinamarca, se plantea la reducción de la tributación de las rentas del trabajo compensada con subidas en el IVA lo que puede resultar en variaciones de empleo entre -0,1 por 100 y +0,5 por 100, en función de cómo se ajusten los salarios a los cambios en la imposición; para España, la subida de un punto porcentual en el IVA con reducciones en las contribuciones sociales no tendría efectos visibles ni en el empleo ni en el crecimiento económico. Finalmente, se refiere a un estudio de EUROMOD, un modelo de micro simulación que cubría a los países de la UE-15 y 4 nuevos Estados y que, para la propuesta planteada, llega a la conclusión de que tales reformas reducen la carga fiscal y mejoran los incentivos al trabajo en la mayoría de casos, incluso para los niveles de renta más bajos.

Concluye que la reducción de la tributación sobre las rentas del trabajo es una política clave para muchos países de la UE. Financiar estos recortes con impuestos más altos sobre bienes y servicios – IVA – neutralizaría algunos, aunque no todos, de los efectos positivos sobre el empleo y el crecimiento. La magnitud que se puede esperar de su incidencia sobre el empleo y el crecimiento es limitada. La reforma sería ligeramente regresiva. Pueden producirse incrementos sobre las rentas familiares bajas, pero los trabajadores se beneficiarían en casi todos los niveles de renta, esto es, se mejoran los incentivos al trabajo. La cuestión clave es si los recortes fiscales deberían centrarse en los trabajadores de rentas bajas.

Esta propuesta apunta problemas de fraude ligados al IVA. Así es, tanto los ligados a las operaciones intracomunitarias como las que se han detectado en el pasado con los aumentos nominales del tipo de gravamen. El problema es lo suficientemente significativo como para haber intentado estimar las pérdidas recaudatorias directas así como los costes de gestión que se producirían para evitarlas. Como sucede con propuestas similares ya vistas, no se valora la posibilidad de simultanear unas subidas moderadas del impuesto general sobre las ventas con la que podría proponerse para otros impuestos sobre consumos específicos.

Se echa en falta, asimismo, mayor concreción de medidas dirigidas a corregir la regresividad de estas propuestas mediante la compensación de la tributación de las rentas más bajas.

Por otra parte, si preocupa la influencia del sistema fiscal sobre la creación de empleo, se echa en falta, como sucede en los análisis norteamericanos antes referenciados, un planteamiento más global sobre la búsqueda de un sistema tributario capaz de contribuir al crecimiento económico, al ahorro y a la inversión. Asimismo, si se llama la atención de la especial incidencia de la tributación sobre el trabajo menos cualificado, se omite la consideración de medidas específicas dirigidas a este colectivo.

2.3. Reformas fiscales en Europa en un contexto de competencia fiscal

De acuerdo con Christopher HEADY (13), los tipos del impuesto sobre sociedades han bajado en Europa, pero no así su recaudación. ¿A qué se debe? ¿A la existencia de más sociedades, a su mayor participación en el PIB o la mejora de las funciones de la Administración tributaria? Cualquiera de estas puede ser la razón. De todas formas, pronostica una reducción de estos ingresos y de los derivados por altas rentas en el IRPF. Sumado a que los trabajadores ya tienen una tributación elevada, su conclusión es que se pondrá más peso en los impuestos indirectos y en los que recaen sobre propiedad inmobiliaria.

De acuerdo con los resultados empíricos derivados de los análisis de la OCDE, es posible ordenar las distintas figuras tributarias según que sea menor o mayor su impacto negativo en el PIB: impuestos sobre la propiedad, impuestos sobre el consumo, impuestos personales sobre la renta e impuestos sobre sociedades. De esta forma, parece que la progresividad fiscal reduce la renta per capita. La conclusión lógica y más simple sería un cambio hacia impuestos sobre la propiedad y el consumo y menos impuestos sobre la renta. Sin embargo, se encuentran obstáculos en las preocupaciones por la distribución de la renta. La reducción de la progresividad de la imposición sobre la renta plantea la necesidad de su compensación con incrementos de la renta per capita.

Bajo estas premisas considera la reducción de los tipos del impuesto sobre sociedades dado su efecto positivo sobre la inversión y su contribución al incremento de la productividad, siempre que se tenga cuidado de no reducirlo mucho respecto del tipo máximo del impuesto sobre la renta. Desafortunadamente, es difícil medir su efecto sobre la equidad. Estas medidas parecen particularmente interesantes para países muy industrializados con altas rentabilidades. En aquellos en los que su estructura industrial es intensiva en mano de obra puede ser más importante para la productividad reformar los impuestos sobre la renta y las contribuciones sociales.

De acuerdo con las premisas anteriores, plantea recurrir a impuestos sobre propiedad inmobiliaria, que son los que menos distorsionan; ampliar a base de los impuestos sobre el consumo, que resulta mejor para el crecimiento económico que subir los tipos; de la misma forma, desaconseja tipos múltiples sobre el consumo, porque no mejoran las pautas de crecimiento y sus efectos sobre la equidad se consiguen mejor por otros medios. Finalmente, plantea créditos fiscales para el trabajo, lo que promueve el crecimiento al incrementar los ratios de ocupación y minimizar los afectos adversos sobre las horas trabajadas.

Concluye señalando que la presión que genera la competencia fiscal puede conducir a una estructura fiscal mejor para el crecimiento. Sin embargo, puede determinar mayores inequidades, salvo en lo que se refiere a impuestos sobre propiedad inmueble.

Resulta llamativa la reflexión anterior: parece que la progresividad fiscal reduce la renta per capita. La pregunta que hay que formularse sería ¿se quiere ante todo satisfacer un principio jurídico a costa de bienestar? ¿Puede un sistema fiscal más eficiente, aunque no tan justo, generar mayores niveles de empleo como consecuencia de un mayor crecimiento económico? Parece que se apunta en esta dirección. En cuanto al uso de

(13) Christopher *Heady*, del Centro de Política Fiscal y Administración, OCDE, expuso estas ideas en su conferencia *Which fundamental tax reforms in Europe in a tax competition environment?*, pronunciada en el European Tax Forum, celebrada en Bruselas en 2008.

tipos diversificados en la imposición indirecta, además de que no se logren mayores cotas de equidad habría que añadir que sí tendría efectos distorsionantes en el funcionamiento del mercado que serían, además, bastante visibles.

2.4. Reflexiones sobre las propuestas fiscales europeas

El contexto europeo es muy diferente al americano y, al mismo tiempo, muy diverso. La presión fiscal efectiva vino creciendo hasta estabilizarse a mediados de los noventa en el entorno del 40 por 100, siendo para la UE en el 2006 del 39,9 por 100, cifra que se eleva al 40,5 por 100 en la UE-15 (14), cifras que suponen una presión superior a la de EEUU en más del 40 por 100. Aun así, llama la atención que mientras las ideas de reforma en este último país no se detienen en considerar su coste fiscal y parece que existe acuerdo en no incrementar el peso de la tributación, las reflexiones europeas sí que consideran las propuestas dirigidas a compensar las medidas que pudieran suponer recortes en los ingresos; es más, resulta importante la valoración de mantener y defender la subsistencia del estado del bienestar, al que parece achacarse en gran medida estos diferenciales de imposición. Un análisis más pormenorizado parece acreditar estas ideas, ya que los países nórdicos, donde más desarrollado está este modelo social, la incidencia fiscal supera el 49 por 100, en Dinamarca y Suecia, o al 44 por 100, en Bélgica, Francia y Finlandia. Como dato ilustrativo, la situación española muestra una importante evolución desde el 18,4 por 100 de 1975, el 27,6 por 100 en 1985, al 32,1 por 100 en 1995 (15), fecha desde la que el incremento se modera, mostrando en 2006 un 36,5 por 100. La explicación se encuentra claramente en la llegada de la Democracia y la adopción de un modelo de Estado social.

En cuanto al peso de la tributación sobre la renta y los beneficios sociales en Europa, las cifras muestran una estabilización de su peso en torno al 12,5-13 por 100 del PIB, si bien los Estados de la UE-15 ofrecen datos similares a los americanos. Estas cifras pueden servir para mostrar cómo la mayor presión fiscal europea se debe a la existencia de impuestos indirectos y sobre la propiedad de mayor peso. En el caso español, se refleja el incremento general de la imposición, que para estos impuestos llega en el año 2006 al 11,4 por 100, mostrando los datos provisionales para 2007 un incremento hasta el 12,6 por 100 (16). El incremento se ha producido pese a las reducciones de los tipos nominales del impuesto sobre la renta operadas en 1998 y en 2002. Sobre la incidencia de la última reforma de finales de 2006, todavía no existen datos.

Es posible dar un poco más detalle sobre la tributación directa en Europa, cuestión que tanto preocupa, sobre todo por la incidencia negativa que tienen sobre el empleo, de la que advierten las ideas expuestas anteriormente. El tipo implícito de gravamen sobre estas rentas alcanza al 36,7 por 100 en la UE, el 39 por 100 en la UE-15. La dispersión de las cifras es importante: en Malta o Chipre, los datos son del 21,5 por 100 y del 24,2 por 100 respectivamente, mientras que alcanza al 44,5 por 100 o al 42,8 por 100 respectivamente en Suecia y Bélgica, siendo del 31,6 por 100 en España (17).

(14) UE: *Taxation Trends in the European Union*, pág. 23. La UE-15 comprende los Estados que eran miembros con anterioridad a la ampliación de 2004, Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Suecia.

(15) OCDE: *Revenue ...op. cit.*, pág. 19.

(16) OCDE: *Revenue ...op. cit.*, pág. 20.

(17) UE: *Taxation ...op. cit.*, pág. 27.

3. CONCLUSIONES PARA EL CONTEXTO FISCAL ESPAÑOL

Se quieren destacar algunas cuestiones particulares sobre la política tributaria española a la luz de las reflexiones anteriores: la distribución territorial de las potestades impositivas y de los recursos fiscales, su capacidad para contribuir a mejorar la productividad de nuestra economía y la estructura del sistema fiscal y su capacidad para cumplir con objetivos de política energética y medioambiental. Son tres grandes áreas de trabajo que el propio Gobierno ha planteado recientemente y que se encuentran en su agenda. De una parte, la necesidad de dotarse de un nuevo sistema de distribución territorial de los ingresos públicos que permita que las Comunidades Autónomas puedan desarrollar sus políticas y dispongan de los medios necesarios para financiar los servicios públicos que prestan. En segundo lugar, existe un cierto consenso general sobre la necesidad de modificar nuestro modelo económico en el contexto global existente y orientar nuestra economía hacia producciones de mayor valor añadido. Finalmente, es público y notorio el retraso de nuestro país en cumplir con los objetivos impuestos en los instrumentos internacionales diseñados para reducir la contaminación.

La OCDE (18) muestra un incremento en el porcentaje de los ingresos fiscales compartidos con las haciendas territoriales en su ámbito, que cifra en un 3,7 por 100 para el período 1995-2005. Destaca el caso español, donde dicho incremento se eleva al 10 por 100, lo que es fácilmente atribuible al proceso de descentralización vivido en nuestro país durante dicho período. De acuerdo con dicha organización, la mayor discrecionalidad ofrecida en el proceso de descentralización tributaria se atribuye a los impuestos sobre la propiedad. También concluye que los impuestos sobre bienes y servicios, imposición indirecta, son más importantes en el proceso de regionalización que los impuestos sobre la renta. Por otra parte, se concede más discrecionalidad en relación con tipos y deducciones fiscales. El mayor nivel de cesión regional de los impuestos indirectos puede explicarse con el interés en evitar competencia fiscal respecto de los impuestos directos, que afectan más a la localización de los individuos y de las empresas. En particular, la tributación empresarial puede ser muy sensible a cambios territoriales en los niveles de imposición, lo que puede afectar a la capacidad de competir y, en consecuencia, al adecuado funcionamiento del mercado y a la asignación eficiente de los recursos. En cuanto al mayor nivel de cesión sobre tipos y deducciones, puede explicarse en el interés de controlar la base de imposición. De esta manera, se mantendría de manera uniforme un elemento tributario clave. Las recomendaciones para una política fiscal eficiente suelen centrarse en la necesidad de mantener una base imponible ancha. No ceder capacidad normativa sobre esta última permite hacer efectivos tales principios. En todo caso, la participación regional en los grandes impuestos, incluidos el impuesto sobre la renta, sobre sociedades y sobre el valor añadido, es general y se explica en su gran capacidad recaudatoria.

En España, la recaudación autonómica alcanzó al 30,5 por 100 de los ingresos fiscales totales, lo que representó un 11 por 100 del PIB, cifras referidas a 2005. Se puede indicar (19) que entre 1999 y 2004 el crecimiento interanual del sistema de financiación autonómica es superior al crecimiento del PIB nacional, determinándose un mayor incremento en las Comunidades Autónomas en las que más ha crecido la población, si bien las diferencias de financiación por habitante se han venido reduciendo ligeramente (de 40 a 35 puntos porcentuales). La evolución de las cifras también indica que el peso de los

(18) OCDE: *Revenue... op. cit.*, pág. 36 y siguientes.

(19) Ministerio de Economía y Hacienda: *Problemática del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común regulado en la Ley Orgánica 8/1980 y en la Ley 21/2001*, pág. 5, 25-27.

recursos tributarios se incrementa respecto del total de recursos de las regiones, siendo en 2004 un 68,6 por 100.

En el conjunto de recursos tributarios, se incrementa el peso de tributos cedidos sin competencia normativa como consecuencia de la cesión de figuras armonizadas a nivel comunitario. Al mismo tiempo, se aprecia un cambio en la composición de la cesta: los impuestos directos cedidos constituían 2/3 del total de los cedidos en 2001, porcentaje que corresponde a los tributos indirectos a partir de 2002. Se atribuye tal cambio al ejercicio de competencias normativas al alza respecto de estos últimos, en particular en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (20).

En la valoración que se hace del ejercicio de las competencias normativas autonómicas, se pone de manifiesto que los poderes regionales han actuado más como gestoras de gasto que como exactoras de tributos. Habría varias razones para ello: el limitado ámbito que la ley les reconoce para actuar, tarifa y deducciones, el coste político que supone, la falta de visibilidad de las competencias y la dificultad para valorar los efectos derivados de su ejercicio. En cuanto al recurso a tributos propios, la situación es muy heterogénea, alcanzado básicamente a distintas formas de imposición ambiental –cánones sobre el agua, imposición sobre emisiones– y la tributación sobre el juego. Sus resultados son muy limitados, alcanzando en 2004 un 1,09 por 100 de los recursos autonómicos (21).

En este contexto se plantea de nuevo la reforma del sistema de financiación autonómica como consecuencia, fundamentalmente, del crecimiento heterogéneo de la población, desde el punto de vista territorial, y de la prestación del servicio de sanidad. Dada la evolución del modelo financiero, la Administración General del Estado declara no contar con el mismo margen de maniobra que en el pasado, de tal forma que la discusión debería centrarse en equilibrar la capacidad autonómica para decidir sobre políticas de gasto y de ingreso, de forma que puedan aumentar estos últimos según las decisiones sobre asunción de nuevos compromisos (22).

En cualquier caso, es recomendable que la cesión de capacidades normativas se produzca respecto de tributos y elementos tributarios que menos interfieran con el adecuado funcionamiento del mercado. La imposición sobre sociedades y la determinación de la renta por actividades empresariales debiera ser unitaria dentro del Estado. De la misma forma, el establecimiento de nuevos tributos autonómicos debe seguir rigiéndose por los principios ya recogidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de neutralidad, unidad de mercado y territorialidad. Como punto de partida, el marco de actuación autonómico está limitado por la exclusión de gravámenes que recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o sobre materias que la ley estatal ya ha reservado para las Corporaciones Locales.

En este sentido, la introducción de figuras tributarias de carácter medioambiental plantea diversas cuestiones. Debería armonizarse la estructura básica y los supuestos de exención del gravamen sobre el agua, en la medida en que afecta sobre todo a actividades agrícolas y ganaderas, pero también al sector industrial. La imposición debe influenciar lo menos posible la determinación de los costes de producción. Otro tanto cabe decirse sobre las exacciones que recaen sobre emisiones y residuos. En particular, respecto de este último caso, en el que se han detectado conductas elusivas de impuestos autonómicos trasladando la carga contaminante entre regiones. Una mínima coordina-

(20) Ministerio de Economía y Hacienda: *Problemática... op. cit.*, págs. 24-32.

(21) Ministerio de Economía y Hacienda: *Problemática... op. cit.*, págs. 33-37.

(22) Ministerio de Economía y Hacienda: *Problemática... op. cit.*, pág. 7.

ción de todos estos supuestos parece clave para evitar competencia fiscal que, dado su objeto, redunde en perjuicio de los resultados perseguidos, tanto fiscales como ecológicos, y sólo provoca la reubicación de las actividades que polucionan.

En el desarrollo de actividades empresariales, la fiscalidad es un coste más de los factores productivos. Debe tenerse en cuenta que existen estructuras de imposición que favorecen la productividad. En este sentido, la Ley 35/2005, 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 ha reducido el coste fiscal del trabajo, a través de la reducción de la imposición sobre la renta, y del capital, mediante la bajada de los tipos en la imposición sobre sociedades. Sin embargo, se critica la deficiente eliminación de la doble imposición sobre rentas de capital, cuya articulación ha sufrido un retroceso sensible con esta reforma. En cuanto a la reducción progresiva de la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación hasta su supresión en 2012, se valora positivamente en la medida en que contribuye a la neutralidad del sistema tributario. Su funcionamiento se ha limitado a grandes contribuyentes con capacidad para planificar tal tipo de actividades y para gestionar el disfrute del incentivo. Por otra parte, requería la existencia de beneficios, que no tenían por qué estar relacionados con tales inversiones. También era criticable su aplicación a actividades de desarrollo e innovación, respecto de las cuales se dudaba sobre su contribución al interés general, elemento necesario para justificar la atribución de ventajas tributarias particulares que potenciaban la situación económica de los contribuyentes beneficiados.

Por otra parte, resulta necesario introducir medidas específicas relacionadas con el coste de los factores productivos: favorecer la cualificación de mano de obra, fomentando fiscalmente la formación y reduciendo el desincentivo que supone la tributación al tipo marginal de la renta adicional obtenida como consecuencia del desarrollo de un trabajo más cualificado; se debe añadir que la tributación de la tecnología, en particular las transferencias internacionales, perjudica y encarece los procesos de dotación de los medios necesarios para un modelo productivo más tecnificado. Finalmente, debieran identificarse los activos que mayor tecnificación aportan a los procesos productivos y ajustar su amortización en función de su depreciación, en particular la generada por los avances tecnológicos a nivel global. Es posible que esta cuestión se resuelva estableciendo criterios o métodos que ofrezcan la seguridad jurídica suficiente como para que el contribuyente los amortice de acuerdo con la depreciación efectiva.

La reforma fiscal medioambiental sigue pendiente en nuestro país, a pesar de las iniciativas dispersas adoptadas por algunas Comunidades Autónomas. Tal dispersión fiscal contribuye a una suerte de competencia generada por el interés en eludir el gravamen correspondiente. Se impone la necesidad de unos niveles mínimos de armonización en la estructura básica de estos tributos. Resulta imperativo identificar los problemas ecológicos específicos del territorio español, hacer una estimación de su coste y atribuirlos a las actividades que los generan. Se debe tener en cuenta que la ausencia de un gravamen que impute tales costes a sus responsables es una forma indirecta de subvencionarlos, en la medida en que sean las autoridades públicas quienes asuman la financiación de las actividades de regeneración ambiental.

Si bien es cierto que estas formas de imposición encarecen la explotación de determinados activos y reducen la productividad a corto plazo, deben considerarse como parte de los costes que supone una política medioambiental responsable. Dichos incrementos de gastos debieran traducirse en una reasignación de recursos económicos más compatibles con un desarrollo sostenible.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL SOBRE MEDIDAS DE REORGANIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Luz Ruibal Pereira

Universidad de Santiago de Compostela

RESUMEN

Hoy en día la Administración tributaria debe recaudar los tributos buscando el mayor grado posible de cumplimiento voluntario a través de ofrecer un servicio de calidad a los contribuyentes y reforzar la lucha contra el fraude fiscal. Esta tiene que ser una administración integrada, con un grado de autonomía y flexibilidad suficiente para gestionar sus recursos, preocupada por los aspectos gerenciales que incidan en la eficacia y eficiencia del servicio. Las Tecnologías de la Información deben convertirse en el sistema neuronal de la Administración tributaria, para ofrecer nuevos medios de comunicación con los contribuyentes y una mayor y mejor captación de información. Debe nutrirse de personal cualificado, íntegro, motivado y en reciclaje permanente. Finalmente, debe buscar la cooperación internacional, en especial, en la lucha contra el fraude tributario.

Palabras clave: Administración tributaria; Fraude fiscal; Servicios al contribuyente; Información tributaria; Educación fiscal; Cooperación tributaria; Tecnologías de la información; Cumplimiento tributario.

SUMARIO

1. LOS RETOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ACTUALES. 2. EL CAMBIO DE FILOSOFÍA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTROL: TENDENCIAS ACTUALES EN LOS ESTADOS DESARROLLADOS PARA EL CONTROL DE CUMPLIMIENTO. 2.1. Las ventajas de la llamada Administración del riesgo. 2.2. Recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente. 2.3. Adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de Internet como instrumento de trabajo en los sistemas de control. 2.4. Fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional. 2.5. Especialización y fortalecimiento de los órganos de control. Lucha contra el delito fiscal. 3. ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LOGRAR UN MAYOR CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DESDE LA PERSPECTIVA DEL SERVICIO. 3.1. Equilibrio entre mejora de los servicios y mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La educación tributaria. 3.2. Las

Tecnologías de la información y comunicación (TICs) al servicio de la Administración tributaria: la gestión telemática. 3.3. Asistencia al contribuyente. 3.4. Relación de las Administraciones tributarias con profesionales e intermediarios del campo fiscal (asesores, abogados). 3.5. Los convenios entre Administraciones tributarias y entidades privadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los límites del Derecho comunitario. 4. REFERENCIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA. 5. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. LOS RETOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ACTUALES

Las Administraciones tributarias de los países desarrollados han sufrido también las consecuencias del desarrollo tecnológico y la globalización económica, viéndose obligadas a adaptar sus estrategias a las nuevas tendencias en las relaciones Administración-contribuyente y a las cada vez más complejas vías de elusión fiscal.

El incremento de la competencia fiscal entre Estados, el carácter internacional de las operaciones empresariales o las posibilidades de las nuevas tecnologías, entre otros muchos factores, han contribuido a aumentar y depurar las técnicas de los contribuyentes que buscan la elusión o el fraude fiscal y han puesto de relieve la insuficiencia de las medidas adoptadas por una Administración tributaria, desde una perspectiva nacional o doméstica, para lograr un control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ciudadanos. Asimismo, el modelo de gestión administrativa tradicional, de carácter represivo, inmovilista, jerarquizado y burocrático se muestra poco satisfactorio.

Es sabido que el aumento de recaudación de una Administración tributaria se puede lograr, fundamentalmente, a través de las siguientes formas:

- subida de impuestos
- mayor eficacia en los mecanismos de recaudación; y,
- reducción del fraude fiscal

Si bien es claro que estas medidas no son excluyentes, lo cierto es que actualmente el aumento de la presión fiscal no está en la mente de los Estados que, por el contrario, parecen inmersos en una suerte de competencia fiscal a la baja, sobre todo cuando se trata de tributos directos, que parece no tener camino de retorno. Por otro lado, la lucha contra el fraude fiscal y la utilización de técnicas que permitan lograr una mayor eficacia y eficiencia en la actuación de los órganos de la Administración tributaria están centrando los esfuerzos tanto de los Estados, de forma unilateral, como en los distintos foros de carácter supranacional como, por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

El análisis de la reciente evolución sufrida por las Administraciones tributarias de distintos países ponen de relieve como una Administración tributaria que se está desarrollando y perfeccionando pasa por distintas fases que van desde unas medidas iniciales encaminadas a lograr un mayor grado de cumplimiento por parte de los contribuyentes, hasta la adopción de técnicas más depuradas y complejas de lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

Las Administraciones tributarias de los Estados más desarrollados se han dado cuenta de que la proyección de una imagen represora y formalista frente a los contribuyentes no producía buenos resultados y de que la dirección a seguir conducía hacia la búsqueda de esos máximos niveles de cumplimiento tributario que deben ser de carácter volunta-

rio por parte de los contribuyentes. Para ello parten de una premisa básica como es el hecho de que el comportamiento fiscal de una persona obedece a múltiples factores tanto de corte económico como sociológico y psicológico. Es por eso que las medidas a adoptar por los órganos administrativos deben ir encaminadas a incidir en cada uno de estos aspectos, sin menospreciar ninguno de ellos.

Un buen ejemplo lo encontramos en la Administración tributaria holandesa que se basa en la confianza que los contribuyentes deben depositar en ella. Es por eso que su actuación descansa sobre tres pilares: la credibilidad, la responsabilidad y la asistencia a los contribuyentes (1).

En consecuencia, para la consecución de este fin se debe hacer uso de los siguientes mecanismos:

- cambio de filosofía en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes: Cooperación entre Administración y contribuyente para lograr una mayor confianza mutua, asistencia para el mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o actividades de educación;
- recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente;
- políticas de transparencia, calidad y atención;
- adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de Internet como vía de gestión telemática;
- fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional; y,
- aplicación más estricta y rigurosa de las sanciones.

De esta forma, el aumento de los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes debe enfocarse, como demuestra la práctica de distintas Administraciones tributarias, en una doble dirección: el servicio y el control.

Desde la perspectiva del servicio, las Administraciones tributarias deben mejorar la calidad de los servicios que ofrecen, disminuir el coste del incumplimiento, ampliar la cultura o conciencia fiscal y mejorar la percepción de su imagen. Como ha señalado Jeffrey OWENS, un buen cumplimiento de las obligaciones tributarias requiere un buen servicio al contribuyente y un esfuerzo efectivo por parte de la autoridad tributaria (2). Como comprobaremos posteriormente, la actitud activa de los distintos Estados por lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y un incremento en la confianza en el sistema tributario y en sus autoridades se ha acrecentado enormemente en los últimos años.

En cuanto al control, las Administraciones tributarias deben fundamentalmente lograr ampliar la base de contribuyentes objeto de fiscalización y aumentar la percepción del riesgo entre los contribuyentes. Como consecuencia de un mayor cumplimiento voluntario, los órganos de control se pueden dedicar de forma más exhaustiva al seguimiento de aquellos contribuyentes incumplidores, dotándose, por ejemplo, de personal especiali-

(1) Así se hace constar en la propia página web de la Administración tributaria holandesa: <http://www.belastingdienst.nl>.

(2) OWENS, J.: «Tax Reform: An International Perspective», conferencia pronunciada en San Francisco el 31 de marzo de 2005.

zado en la lucha contra el fraude fiscal más complejo, buscando una mayor inmediatez entre la persecución del incumplimiento y su sanción o trasladando a la ciudadanía las duras consecuencias de la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por lo tanto, la búsqueda de un alto grado de cumplimiento en el contexto actual supone, en palabras de BAKER, un desafío continuo que requiere estrategias de aplicación de las leyes que sean creíbles y que sean percibidas por los contribuyentes honestos como normas protectoras, asegurándose de que los que defraudan sean capturados. Pero también requiere, educación del público, llegar a la comunidad y un fuerte enfoque hacia el contribuyente (3).

En este contexto actual, el servicio y el cumplimiento no se muestran como estrategias distintas, sino parte de algo continuo, de tal forma que el servicio pasará a ser el *leit motiv* de una actitud comunitaria positiva hacia el pago de los tributos (4).

Si bien estas son las medidas a adoptar con carácter general y como primer paso, después debe procederse a la utilización de políticas selectivas en función del comportamiento que hayan tenido los contribuyentes. El *modus operandi* frente a quienes no cumplen porque no saben o porque les resulta especialmente complicado el sistema no debe ser ni cualitativa ni cuantitativamente el mismo que el que se dirija a quienes no cumplen intencionadamente.

La finalidad de todo ello es lograr la aceptación del sistema fiscal por parte de los ciudadanos. Las ventajas que de la consecución de tal objetivo se derivan son, entre otras, la asimilación de un servicio público que funciona, una asistencia e información de calidad, un aumento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, una mejor gestión del servicio público y una reorganización de los recursos humanos destinándose el mayor porcentaje (97-98 por ciento) al cumplimiento voluntario y muy poco, aunque especializado, al control tributario (2-3 por ciento). De todas formas, y como señala DÍAZ YUBERO, lo que se consigue la mayor parte de las veces es un cumplimiento voluntario pero inducido (5). Esto significa que las Administraciones tributarias deben tender hacia una organización dual que destinaría un área al gran número de contribuyentes que cumplen correctamente sus obligaciones tributarias y buscaría el ofrecer las mayores facilidades posibles a estos obligados tributarios. Una segunda área se ocuparía de aquellos contribuyentes que presentan unos perfiles especiales, bien por presentar grandes posibilidades de riesgo de incumplimiento, bien por ser grandes contribuyentes y en estos casos la unidad debe operar con procedimientos más individualizados e intensos.

Ahora bien, resulta importante dejar claro que un sistema eficiente y con un alto nivel de cumplimiento no se tiene porqué identificar y, de hecho, no se identifica con un ordenamiento altamente represivo. Como puso de manifiesto STRÜMPPEL en un estudio comparativo entre los ordenamientos alemán y británico de hace unas décadas, en Alemania las autoridades tributarias hacían uso de técnicas para el cumplimiento coercitivo del sistema tributario mientras que las inglesas basaban su sistema en el trato respetuoso hacia el contribuyente y un menor grado de control. Los resultados ponían de

(3) BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid, 2002, p. 257.

(4) HEDGPETH, E.T., «El control de las operaciones internacionales», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid, 2002, p. 355.

(5) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *Documentos IEF*, n. 14, 2003, p. 13.

manifiesto como la estrategia de aplicación coactiva tenía una proyección negativa en los ciudadanos alemanes e influía negativamente en su nivel de moral tributaria. Por el contrario, el sistema inglés ofrecía un alto nivel de moral tributaria, ayudando a cultivarla, a pesar de ofrecer formas más fáciles de evasión fiscal (6). En la misma línea se sitúa TORGLER al señalar que el nivel de moral tributaria está asociado al grado de evasión fiscal en cada Estado (7).

Buena muestra de ello son los resultados obtenidos por las Administraciones tributarias de países como Australia, Canadá, EEUU o muchos de los Estados miembros de la Unión Europea, que ponen de manifiesto como este nuevo aire comunicativo y colaborador en el actuar de los órganos tributarios conduce a resultados positivos por encima, incluso, de los inicialmente esperados.

Las páginas que siguen servirán para constatar, sobre la base de la experiencia de varios Estados miembros de la OCDE, si un sistema tributario equilibrado y eficiente sería aquel que ofrece todas las vías posibles de ayuda y colaboración a los contribuyentes que quieren cumplir y se muestra duro y eficaz en la lucha contra quienes intencionalmente deciden incumplir sus obligaciones fiscales.

2. EL CAMBIO DE FILOSOFÍA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTROL: TENDENCIAS ACTUALES EN LOS ESTADOS DESARROLLADOS PARA EL CONTROL DE CUMPLIMIENTO

2.1. Las ventajas de la llamada Administración del riesgo

En el contexto actual de los países desarrollados dos son las grandes tendencias utilizadas por las Administraciones tributarias a la hora de decidir sus estrategias de control tributario. Por un lado, los Estados que basan su organización en el Derecho positivo (la Administración de la planificación) y, por el otro, los países de tradición anglosajona, que acuden al llamado «análisis de riesgo» (la Administración del riesgo).

Como ha puesto de relieve MARTÍNEZ SERRANO, a pesar de tratarse de técnicas distintas, ambas tienen en común el intentar optimizar la eficiencia del sistema, seleccionando el grupo de contribuyentes con mayor posibilidad de incumplimiento, así como maximizar los niveles de recaudación y de represión de los ilícitos, impedir la toma de decisiones aleatorias o inocuas, sistematizar el trabajo de sus medios humanos y orientar hacia una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (8).

Entre las diferencias se señalan, por este autor, que mientras la planificación señala primero perfiles y después serán los sistemas de selección los que decidan dónde se encuentra el incumplimiento, en los sistemas de análisis de riesgo parten del análisis de riesgo genérico para adoptar la misma decisión. En segundo lugar, el análisis de riesgo se muestra más objetivo y científico que la planificación. Y, finalmente, el análisis de riesgo tiene como

(6) STRÜMPPEL, B.: «The contribution of survey research to public finance», en *Quantitative Analysis in Public Finance*, A.T. Peacock, New York, 1969, pp. 14 y ss.

(7) TORGLER, B. y MURPHY, K.: «Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time?», en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, n. 58, 2005, p. 5.

(8) MARTÍNEZ SERRANO, J. L.: «Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 2005, pp. 27 y ss.

fin último el conseguir una orientación de los recursos humanos a los riesgos detectados, conexión que no aparece tan clara en la elaboración de los Planes de Inspección.

La Administración de la planificación parte de la elaboración de planes de actuación. Con esta técnica se establecen perfiles y posteriormente los sistemas de selección deciden en concreto dónde se produce el incumplimiento. Este es la técnica que han venido utilizado países como Portugal o España. Sin embargo, incluso sin abandonar este sistema, la mayoría de los Estados han comenzado a introducir elementos de análisis de riesgo en sus sistemas de planificación, de tal forma que parten de un sistema de planificación en el que se insertan técnicas de análisis difuso de riesgo. De esta forma se intentaría evitar la existencia de contribuyentes no atendidos específicamente por haber quedado al margen de las prioridades de un Plan (9).

Frente a esta técnica de planificación del control tributario, cada vez más se impone la llamada Administración del riesgo:

La Administración del riesgo encuentra su origen en los trabajos del Foro sobre Administración Tributaria (en adelante, FTA) sobre los riesgos de cumplimiento. En 1997, el *Chartered Financial Analyst Institute* (en adelante, CFA) elaboró una nota titulada «*Risk Management*» en la cual se contenía una descripción general de los principios de gestión de riesgos en el campo del cumplimiento fiscal; se dejaba constancia de los esfuerzos que estaban realizando algunos Estados por aplicar esta técnica con la finalidad de lograr una mejor asignación de los recursos y alcanzar una estrategia de declaración de impuestos óptima y ofrecía un modelo de aplicación de la gestión de riesgos a efectos de cumplimiento.

También en el ámbito comunitario se dio acogida a esta técnica y el Grupo sobre Fraude Fiscal, creado en 1999, presentó al Consejo ECOFIN en el año 2000 sus conclusiones en las que recomendaba la mejora de los procesos de selección de contribuyentes a través del empleo de técnicas de análisis de riesgos como mecanismo para lograr una reducción del fraude fiscal en la Unión Europea.

En los años siguientes, las Administraciones tributarias de distintos países se dedicaron, con especial profusión, al desarrollo y mejora de esta técnica y en el año 2002, los responsables tributarios de una serie de países de la OCDE se reunieron (Subgrupo de cumplimiento del FTA) con el fin de intercambiar experiencias en el ámbito de la gestión de riesgos de cumplimiento y llegar a un acuerdo sobre cómo documentar las orientaciones existentes sobre el tema. Finalmente se elaboró una nota de orientación titulada «*Managing and Improving Tax Compliance*», que fue aprobada en septiembre de 2004 y, poco después, distribuida a las autoridades nacionales.

La gestión de riesgos de cumplimiento parte de la siguiente premisa: las Administraciones tributarias deben buscar el nivel máximo de cumplimiento fiscal y para ello disponen de recursos limitados. Ello conlleva la necesidad de establecer prioridades a la hora de decidir una actuación administrativa que deben tener en cuenta tres variables como son determinar los riesgos de cumplimiento que han de tratarse, fijar el grupo de contribuyentes con los que están relacionados y, finalmente, definir las estrategias que deben adoptarse para luchar contra esos incumplimientos.

Partiendo de estas ideas preliminares, la gestión de riesgos de cumplimiento se puede definir como «un proceso estructurado para la identificación, evaluación, clasificación y tratamiento de los riesgos de cumplimiento de la legislación fiscal (es decir, diversas formas de comportamiento de los contribuyentes que provocan una ausencia de registro,

(9) *Ibid.*

de presentación puntual de las declaraciones, de información correcta sobre las obligaciones fiscales y del pago de impuestos)» (10).

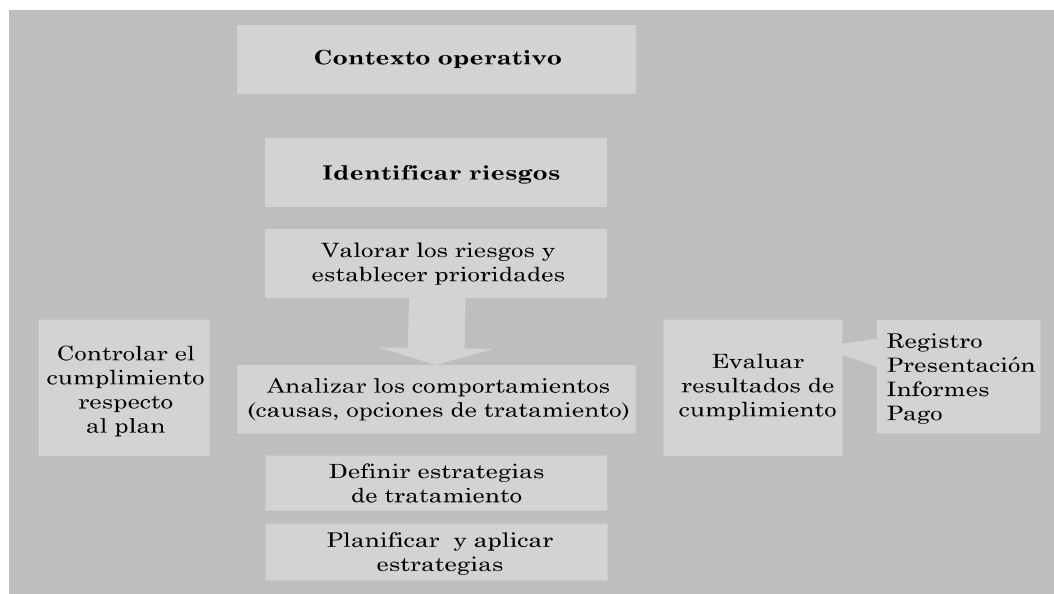
La Administración de riesgos es, en palabras de Matthijs ALINK, «como un proceso sistemático durante el cual se despliegan personas y recursos, en base al análisis de riesgos con el fin de lograr un resultado óptimo» (11). Las Administraciones del riesgo parten de un sistema de declaración voluntaria en el que la mayor parte de los contribuyentes cumplen en función del riesgo que le genera la Administración tributaria.

Ahora bien, el riesgo fiscal no siempre obedece a un mismo comportamiento ya que tanto se puede deber a una falta de conocimiento fiscal como a un comportamiento intencional. Esto resulta importante en la medida en que el tipo de riesgo se puede solucionar con medidas genéricas que requieren menor esfuerzo por parte de la Administración tributaria como, por ejemplo, mediante una modificación en la legislación, educación tributaria, acuerdos entre la Administración tributaria y empresas o contribuyentes individuales o aumentando la percepción del riesgo de ser atrapado.

De esta forma, el uso de técnicas de Administración de riesgos conduce a desplazar recursos humanos y otros recursos de forma tal que se logre un balance óptimo entre la aplicación de la ley y el respaldo a los contribuyentes (12).

El siguiente cuadro muestra un modelo de proceso de gestión de los riesgos de cumplimiento, que ha sido creado a partir de un análisis de las prácticas de las autoridades tributarias nacionales de algunos países miembros de la OCDE.

El proceso de gestión de los riesgos de cumplimiento:



(10) «Nota de referencia sobre los temas de debate de la reunión», *Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.

(11) ALINK, M.: «La evaluación y control de las actividades de fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, op. cit., p. 173.

(12) *Ult. op. cit.*, p. 173.

Las fases de este proceso de gestión son, por lo tanto, las siguientes:

A) *Delimitación del contexto operativo*

Se analizan los factores tanto externos como internos que pueden influir en la toma de decisiones sobre la gestión de los riesgos de cumplimiento (13):

En el análisis del contexto externo se encontrarían factores como las actividades económicas y las características de los contribuyentes; el apoyo político a la Administración tributaria; el marco legal, y la claridad y precisión de las normas; las variables externas como la globalización económica o el intercambio de información; la cooperación con otras instituciones públicas (Fiscalía, Policía).

Como factores que se incluyen en el contexto interno pueden citarse los recursos humanos (grado de capacitación y especialización), los recursos financieros e infraestructuras (tecnología), las normas y procedimientos (mayor transparencia) y el control de gestión.

La necesidad de este primer análisis resulta indispensable para que el modelo funcione ya que, como ha sucedido en algunos países, el establecimiento de un modelo de cumplimiento complejo y avanzado no garantiza buenos resultados sino que, incluso, si no se dispone de una Administración tributaria madura, puede conducir a un absoluto fracaso.

Esto supone, por otra parte, que las Administraciones tributarias estén dispuestas a asumir cambios en sus organizaciones, dotándose de una mayor flexibilidad que les permita, por ejemplo, crear unidades especializadas en determinados sectores de contribuyentes o incluso se les dote de movilidad para hacer frente a riesgos concretos de cumplimiento (14).

B) *Identificación de riesgos*

Se realiza una identificación de los riesgos de cumplimiento a los que se enfrenta la Administración tributaria. Se busca el mayor número de identificadores posible (por tipo de impuesto, por segmento de contribuyentes, por riesgo y comportamiento en cuanto a cumplimiento), con la finalidad de reducir al mínimo la posibilidad de evasión y facilitar un análisis pormenorizado.

La OCDE recomienda la segmentación en grupos con características similares (grandes empresas, PYMES, organizaciones sin ánimo de lucro, etc.) y la subsegmentación de los mayores grupos en función de la actividad económica.

(13) Se ha seguido en este punto los factores enumerados por LÓPEZ LÓPEZ, R.: «Las estrategias de fiscalización» en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, op. cit., pp. 13 y ss.

(14) Es el caso, por ejemplo, de Austria con equipos que viajan para combatir las actividades que utilizan trabajadores extranjeros ilegales, especialmente en el ámbito de la construcción o la creación de unidades especializadas para hacer frente a los problemas de fraude en el IVA (*bogus companies, carousel fraud*, etc.); OCDE: «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», 2004, p. 14.

Como ejemplo se puede citar el *Internal Revenue Service* americano (en adelante, IRS) que ha creado distintas unidades especializadas en función del tipo de contribuyentes: asalariados, pequeñas empresas y empresarios autónomos, medianas empresas y grandes empresas y entidades exentas. La unidad de medianas y grandes empresas se dotan con cinco unidades sectoriales: venta al por menor, alimentación y empresas farmacéuticas; servicios financieros y de salud; recursos naturales; industria pesada, construcción y transporte; y comunicaciones, tecnología y medios de comunicación. Por su parte, la Administración tributaria holandesa establece distintas unidades para personas físicas, empresas de diferentes zonas geográficas del país y grandes empresas (15). En el Reino Unido se procede a separar las rentas, en primer lugar, en función de si son percibidas por las sociedades o por las personas físicas. Las personas físicas en función del perfil de riesgo que ofrezcan y de la complejidad de sus negocios. En cuanto a los trabajadores, se agrupan según el número de ellos que trabajan en una empresa y en función del tipo de sociedad anónima, limitada o de otro tipo. En Dinamarca, las divisiones se realizan de acuerdo con la complejidad de los negocios, el tipo de sociedad (sociedad anónima, limitada u otro tipo) y, curiosamente, se tiene en cuenta también el que podríamos llamar «historial de cumplimiento» del contribuyente. Los contribuyentes personas físicas, se clasifican en función del tipo de renta que perciben. Finalmente, Austria divide a los contribuyentes en función de los ingresos y el número de empleados. Así, los distintos segmentos se situarían entre las grandes empresas con más de 500 trabajadores e ingresos superiores a los 18,2 millones de euros y los pequeños contribuyentes con menos de 10 empleados e ingresos por debajo de 0,11 millones de euros (16).

C) *Evaluación de riesgos y establecimiento de prioridades*

En esta etapa, el objetivo principal es separar los riesgos principales de aquellos otros menores, lo que conlleva la necesidad de una investigación de hechos, una evaluación de las consecuencias en cuanto a ingresos y un dictamen relativo a la probabilidad de que se produzca el incumplimiento.

El resultado debe ser un informe en el que se resuman los riesgos clasificándolos en función de la prioridad.

Para ello se realizan modelos de matrices que partiendo de una serie de parámetros (tipo de contribuyente, grado de riesgo, etc) completan un cuadro de las probabilidades de que el contribuyente no cumpla y del orden de atención que merece cada supuesto.

(15) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *op. cit.*, p. 17.

(16) OCDE: «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», *op. cit.*, p. 20.

Rating	Likelihood Description	Illustrative definitions to help determine the likelihood rating	Illustrative definitions to help determine the likelihood rating
		Subjective definitions	Objective definitions
1	Rare	May occur only in exceptional circumstances	Likely to occur once in 25 years
2	Unlikely	Could occur at some time	Likely to occur once in 10 years
3	Moderately likely	Might occur at some time	Likely to occur once in the next three years
4	Likely	Will probably occur in most circumstances	Likely to occur more than once in the next three years
5	Almost Certain	Is expected to occur in most circumstances	Likely to occur this year or at frequent intervals

El modelo, de carácter genérico, muestra definiciones alternativas para la probabilidad de que se produzca un riesgo en el cumplimiento, por lo cual los resultados son puramente ilustrativos pero nos dan una idea de cómo establecer esta probabilidad y, a partir de ello, priorizar riesgos (17).

A partir de estas variables se priorizan los riesgos que llevarán, posteriormente a definir las estrategias. Esto puede plasmarse de forma muy gráfica en el siguiente cuadro elaborado por la OCDE, en el que se toman como coordenadas la probabilidad de que se exista un riesgo de incumplimiento y las consecuencias más o menos graves para la Administración tributaria de ese comportamiento, de tal forma que el comportamiento que merece las medidas más «suaves» sería aquel que responda a un riesgo cuya probabilidad de que se produzca es rara y además las consecuencias derivadas el mismo son de poca importancia. En el extremo contrario se encontrarían aquellos comportamientos que obedezcan a riesgos con altas probabilidades de que se produzcan y con consecuencias de gran importancia para la Administración tributaria (18):

(17) Fuente OCDE: «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», *op. cit.*, p. 28.

(18) *Ult. op. cit.*, p. 28.

Consequence	Extreme	High	High	Severe	Severe	Severe
	Very High	High	High	High	Severe	Severe
	High	Significant	High	High	High	High
	Medium	Moderate	Moderate	Significant	Significant	Significant
	Low	Low	Low	Moderate	Moderate	Significant
		Rare	Unlikely	Possible	Likely	Almost Certain
			Likelihood			

D) *Análisis del comportamiento en cuanto a cumplimiento*

En esta fase se sitúan las opciones de tratamiento que han establecido las distintas Administraciones tributarias frente a los riesgos de cumplimiento de la norma fiscal. Entre ellas destacan:

- a) Actividades de educación de los contribuyentes
- b) Normas para aclarar la aplicación de la legislación
- c) Nuevas intervenciones en el cumplimiento: cartas de aviso, inspecciones sobre el mantenimiento de registros
- d) Actividades de auditoría específicas
- e) Acuerdos de fijación de precios: APAS
- f) Mayor y más rigurosa aplicación de las sanciones
- g) Asignación de recursos adicionales a ámbitos específicos
- h) Modificación de la legislación tributaria: nuevos sistemas de información, incremento de sanciones.

La conclusión del grupo de trabajo sobre esta fase se plasma en la necesidad de combinar distintas opciones de las enumeradas en el tratamiento de la mayor parte de los riesgos.

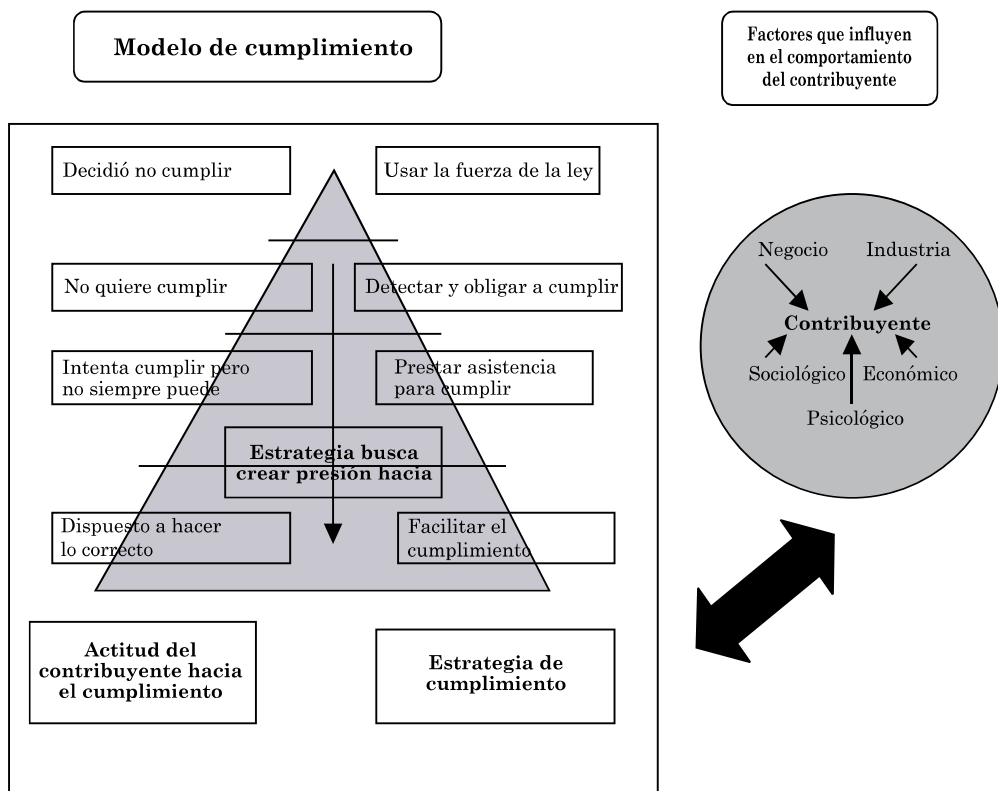
E) *Definición de estrategias*

En este momento se busca la elección de la mejor estrategia de cumplimiento en función del contribuyente. Para ello resulta imprescindible un conocimiento profundo de los

factores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes y un análisis de la efectividad de los distintos tratamientos, el coste de ejecución de los mismos y el plazo disponible para realizarlo.

En la nota de orientación se incluye un modelo de cumplimiento cuyo origen se encuentra en la Administración tributaria australiana pero que ha sido exportado a otros Estados y asumida por la OCDE.

El cuadro muestra un modelo de cumplimiento (19) que pone de relieve cómo la Administración tributaria puede elegir una estrategia en la cual, a partir de un mayor conocimiento del tipo de comportamiento de los contribuyentes, puede lograr un cumplimiento voluntario cada vez mayor y una disminución en las bolsas de fraude fiscal. Esto supone, como ya hemos adelantado, centrar los primeros esfuerzos en lograr una mayor confianza de los contribuyentes a través del ofrecimiento de mayor información, de ayuda en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de procedimientos de colaboración entre ambas partes. Desde el punto de vista de la Administración tributaria conlleva además una optimización en la utilización de sus recursos.



(19) El modelo de cumplimiento fue creado originalmente por la Cash Economy Taskforce of the Australian Taxation Office (ATO) e importado posteriormente por parte de otros Estados como Nueva Zelanda o Reino Unido.

En la misma línea se encuentra el modelo adoptado por las autoridades británicas en la tarea de lograr un mayor cumplimiento en el IVA (20).

F) *Planificar y aplicar estrategias*

Una vez definida la estrategia debe procederse a su aplicación eficaz lo que supone la elaboración de un plan de puesta en práctica en el que se contenga las acciones a emprender, las personas responsables, etc.

En este sentido, parecen adecuarse mejor aquellas Administraciones tributarias cuya organización parte de la existencia de una entidad tributaria autónoma, denominada agencia o servicio, en la que se refuerzan los aspectos gerenciales y que permiten, como ha señalado Díaz Yubero, «que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de maniobra y ofrecerles la posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado» (21).

G) *Controlar el rendimiento con relación a los planes*

La finalidad de esta fase es la de controlar la aplicación de la estrategia para garantizar su correcto funcionamiento así como la adopción de medidas correctivas cuando un cambio de circunstancias así lo exija.

Esta labor resulta especialmente importante si se quiere basar el sistema en los programas de análisis de riesgo, sobre todo por cuanto si el programa no se desarrolla correctamente los resultados no obedecerán al planteamiento teórico que se haya realizado a priori y, por lo tanto, pierde validez.

H) *Evaluar los resultados de cumplimiento*

En la medida en que el proceso de gestión de riesgos es un proceso continuo, resulta necesario evaluar los resultados o la eficacia del tratamiento aplicado para adoptar futuras decisiones que pueden suponer tanto la continuación en la aplicación de una estrategia si los resultados han sido positivos, como el cambio en la misma por modificación de circunstancias externas o por ofrecer los resultados esperados.

Tanto el control del plan como la evaluación de los resultados son vitales, a pesar de no incluirse dentro de la propia aplicación del plan estratégico, para el correcto funcionamiento del mismo pues permite a la Administración tributaria comprobar, por un lado, la adecuación entre la estrategia elegida y la aplicación de la misma y, por el otro, el éxito o fracaso en cuanto a resultados.

2.2. Recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente

Es fundamental en este modelo de Administración tributaria que exista una fluida vía de información entre ésta y el contribuyente. Esto tiene consecuencias positivas pa-

(20) SUMMERSGILL, R.: «Improving VAT compliance in the United Kingdom», *Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.

(21) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *op. cit.*, p. 29.

ra ambas partes ya que a la Administración tributaria le permite realizar un análisis de riesgo preciso, ya sea por sector o por prácticas que llevan un riesgo de fraude y establecer foros de consulta con asociaciones o grupos.

En cuanto al contribuyente, recibe información sobre las respuestas que le ofrece la Administración tributaria frente a los posibles comportamientos de los contribuyentes. El contribuyente debe sentirse «seguro» frente a las actuaciones de la Administración tributaria, y esto se consigue mediante la publicación de cartas de servicio, de un catálogo de riesgos así como a través de la difusión de la interpretación administrativa de la legislación tributaria. En este punto ha realizado un importante esfuerzo la *Australian Taxation Office* (en adelante, ATO). Pero a esta segunda faceta nos referiremos más adelante.

La información en poder de la Administración tributaria procede generalmente de los contribuyentes y de terceros con obligación de suministrar información y debe ser la máxima posible porque en estos sistemas que se basan en un amplio cumplimiento voluntario, la Administración tributaria debe disponer del mayor volumen de información posible, tanto para poder identificar el mayor número de riesgos como para ofrecer a los contribuyentes borradores de declaración que deben intentar contener el mayor número de datos fiscales posibles de tal forma que se logre un amplio nivel de cumplimiento por aceptación de los mismos.

En la identificación de riesgos, adquieren vital relevancia bases o fuentes de datos como las siguientes: los datos que se contienen en las propias autoliquidaciones tributarias, la información de terceros, la información pública, en especial, la información disponible en internet o la información fruto de controles tributarios.

Así, por ejemplo, los tribunales pueden convertirse en una fuente de información que permita poner de manifiesto las discrepancias que pueda haber entre la renta declarada y la renta real. Un ejemplo lo encontramos en Suiza, donde los tribunales civiles son normalmente una fuente de información en casos de divorcio en los cuales se evidencian niveles de renta mucho más altos que los declarados a efectos tributarios.

Por otra parte, la información de terceros permite a las Administraciones tributarias la elaboración de borradores de declaración que la Administración somete al propio control del contribuyente, el cual puede mostrar su conformidad o modificarlo. De hecho países como Noruega han propuesto la implantación del efecto de «silencio positivo» para aquellos borradores que no necesiten ser modificados.

La posibilidad de modificar los datos que obtiene la Administración tributaria resulta, en consecuencia, fundamental para lograr la mayor fiabilidad posible en la información. Y la fiabilidad de la información de la que dispone es la base del correcto funcionamiento del sistema. Por eso, Estados como Australia han mostrado un especial interés en ofrecer la posibilidad, a través de los llamados *call-centres*, de modificar algunos detalles como parte de la política de contacto telefónico con el contribuyente, asegurándose al tiempo una mayor calidad en la información.

En cualquier caso, la información debe enmarcarse en una organización integrada que intercambie los datos para que despliegue todos sus efectos. Un ejemplo paradigmático lo tenemos en Reino Unido donde existen dos organizaciones separadas destinadas una a los impuestos directos, contribuciones a la Seguridad Social e impuesto sobre el petróleo y otra a aduanas, accisas e IVA. Las consecuencias son una duplicidad de servicios, la no facilitación de la información entre ambas organizaciones y el aumento de costes (22). Sin

(22) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *op. cit.*, p. 20.

embargo, recientemente parece que ambas instituciones han comenzado a facilitarse mutuamente información y ello, paradójicamente, ha supuesto un aumento del fraude tributario. A pesar de la sorpresa inicial que dicha afirmación pueda provocar, tiene una explicación sencilla. Aquellos contribuyentes que defraudaban en el IVA pero cumplían sus obligaciones fiscales con relación a los tributos directos, se ven avocados a defraudar también en el impuesto sobre la renta para que en el cruce de datos no se descubra la falta de coherencia en sus declaraciones o a cumplir con ambos tributos.

2.3. Adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de Internet como instrumento de trabajo en los sistemas de control

Fruto del avance tecnológico, las Administraciones tributarias se han visto inmersas en una reestructuración de sus vías de comunicación con los contribuyentes. Especialmente importante es el impacto de Internet en toda la estructura de la Administración tributaria a través del uso de las tecnologías de información y comunicación (TIC).

Los frutos de la utilización de Internet se proyectan sobre distintos aspectos de la gestión tributaria y, en especial, sobre los dos ejes centrales de este trabajo: el servicio y el control. Así, por ejemplo, permite una mayor captura de datos y un tratamiento más rápido, lo que posibilita iniciar un proceso de fiscalización incluso desde el mismo momento de la presentación de la declaración. Por otro lado, supone una mejora en la prestación de servicios por parte de la Administración tributaria con una consiguiente reducción de los costes de transacción para el Estado y el contribuyente. Buena muestra de ello es la presentación telemática de declaraciones (23).

Ahora bien, es importante poner de relieve que nadie discute las ventajas que supone el uso de las nuevas tecnologías, como puede ser el hecho de que agilizan y optimizan las labores técnicas, incrementan la eficiencia y eficacia en la obtención de resultados; pero también es cierto que existen tareas que caen fuera de su acción como sucede con la toma de decisiones sobre la estrategia a aplicar o las medidas de control a adoptar (24).

Los medios telemáticos pueden servir para establecer un primer nivel o filtro de control de carácter masivo para aquellos contribuyentes con relación a los cuales la Administración tributaria dispone de datos fiscales. Las TIC sirven, de este modo, para aplicar el sistema fiscal a la mayoría de los contribuyentes. Será en posteriores controles dónde las TIC deberán dejar paso al estudio individual o sectorial que exige un componente humano en la investigación y toma de decisión.

2.4. Fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional

Como ya hemos señalado al principio de este trabajo, cada vez es más común la participación de las Administraciones tributarias nacionales en organismos o foros de carácter internacional entre los que destacan:

(23) VÁZQUEZ CARO, J.; CRISTANCHO MANTILLA, C.; OSPINA CRUZ, J. y LEGUÍZAMO, A.: conferencia «Tendencias y redefiniciones de la administración tributaria en una economía globalizada».

(24) GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, N.: «Instrumentos de apoyo para el acompañamiento de las fiscalizaciones», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, op. cit.*, p. 215.

- OCDE: El Comité de Asuntos Fiscales tiene un grupo de trabajo especializado en Administración tributaria, y en particular, el denominado *Forum on Tax Administration*. Este Foro fue creado en julio de 2002, con el propósito de promover un dialogo efectivo entre las Administraciones tributarias y la identificación de las mejores prácticas administrativas. Estos objetivos se reflejan en la importancia de intercambiar información y esfuerzos para incrementar el cumplimiento fiscal, el servicio a los contribuyentes, y la Administración eficiente en un mundo cambiante. La OCDE no se olvida de la importancia que tienen los intermediarios fiscales para la consecución de los fines citados.

En el seno de la OCDE merece prestar atención a una serie de informes realizados por los distintos grupos de trabajo entre los que se encuentran los siguientes:

- *Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers*
- Compliance Risk Management : Managing and Improving Tax Compliance, octubre de 2004
- OECD Global Forum on Taxation, Informe « *A process for achieving a Global Level Playing Field* », Berlín, junio de 2004
- OECD Global Forum on Taxation, Informe «*Progress Towards a Level Playing Field*», Melbourne, 2005
- Segunda reunión del Foro sobre Administración Tributaria, celebrado en Dublín en 2005.
- Tercera reunión del Foro sobre Administración Tributaria, celebrado en Seul en septiembre 2006
- Cuarta reunión del mismo Foro, celebrado en Cape Town, enero 2008.
- «*Study into the Role of Tax Intermediaries*», 2008.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias): también han sido importantes los esfuerzos realizados en otro foro de carácter plural como es el CIAT, en el que destacan especialmente los siguientes trabajos:
 - La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión: XXXV Asamblea General del CIAT, año 2001
 - Aspectos claves en las acciones de control de las Administraciones tributarias, Conferencia técnica del CIAT, año 2003
 - La función de fiscalización de la Administración tributaria; XXXVIII Asamblea General del CIAT, año 2004
 - Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario; XLII Asamblea General del CIAT, año 2008
- PATA (Pacific Association of Tax Administrators): «provee prácticas estandarizadas de manejo de precios de transferencia»
- UE (Unión Europea): importancia de los procesos de armonización tanto a nivel normativo como de prácticas administrativas. En el ámbito comunitario se ha creado la Oficina Antifraude Europea (OLAF) y configurado como grupo europeo de lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal. La OLAF sigue una política de «tolerancia cero» con relación a la corrupción y al fraude en las instituciones de la UE. Ha suscrito, además, acuerdos de cooperación con muchos países como USA o Uzbekistán, Chile o China y mantiene estrechos vínculos con

Europol, el (Organismo Europeo de Policía) y Eurojust (el organismo creado para mejorar la coordinación en caso de lucha contra delitos graves).

- Acuerdos bilaterales: especialmente acuerdos de intercambio de información entre Administraciones tributarias

Cuando se está hablando de una economía globalizada, el desarrollo de alianzas estratégicas o relaciones efectivas con otros Estados o la participación en organizaciones de carácter internacional resulta indispensable para el control del cumplimiento por parte de las autoridades nacionales.

Obviamente, y aunque no nos vamos a referir a ello en este trabajo, dentro del campo de la cooperación internacional asume un papel protagonista el intercambio de información entre Estados, auténtica piedra angular de la lucha contra el fraude en un contexto de economía globalizada (25).

2.5. Especialización y fortalecimiento de los órganos de control. Lucha contra el delito fiscal

A pesar de la apuesta por las técnicas de cooperación y búsqueda del cumplimiento voluntario, ninguna Administración tributaria excluye, al mismo tiempo, la utilización de técnicas de auditoría y control sobre todos los sectores y categorías de contribuyentes. Así se entiende desde la Administración tributaria canadiense (CRA) al considerar necesario mantener un nivel adecuado de control fiscal que sirva de freno al incumplimiento, al comprobar la credibilidad y visibilidad de los programas de cumplimiento (26).

Es más, como señala PITA, la fiscalización puede constituir el punto de partida para la configuración del riesgo que se debe generar en los contribuyentes. Este riesgo subjetivo consistirá en que el contribuyente perciba que su incumplimiento será detectado, que será además obligado a cumplir y que lo será de una forma mucho más onerosa que si hubiese cumplido espontáneamente (27).

En Noruega (28) uno de los tres grandes objetivos para el 2008 es, precisamente, la lucha por eliminar el delito fiscal como forma de incrementar el grado de cumplimiento fiscal. La Administración tributaria noruega está plenamente convencida de que el principio de justicia tributaria exige a la Administración tributaria que realicen una serie de actuaciones dirigidas contra estos contribuyentes que no quieren cumplir. Y, en este punto, resulta tan importante intentar convertir al contribuyente desleal en leal como evitar que el contribuyente leal pueda volverse desleal. El contribuyente debe tener la sensación de que si no paga no está cumpliendo el ordenamiento jurídico.

(25) CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El intercambio de información y el fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid, 2000. Y también del mismo autor, «Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias», *Crónica Tributaria* núm. 99/2001, pp. 25-40.

(26) GUIMONT, F.: «Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización», *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT, 2004, p. 63.

(27) PITA, C.: «Las Administraciones legales de la Administración tributaria», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid, 2002, pp.290-291.

(28) RUNE GRENI, S.: «Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities», *op. cit.*, p.13.

Más discutible es el tratamiento que se debe otorgar a los delitos fiscales y, en especial, si éstos deben ser tratados como un segmento independiente a la hora de definir los objetivos de cumplimiento o no. Lo que sí parece cierto es que existen determinados grupos de contribuyentes que tienen una mayor facilidad para defraudar que otros. Por ejemplo, nadie discute que ciertos sectores de negocios están más expuestos al fraude que los empleados o jubilados. Obviamente, esto debe determinar la estrategia a seguir y, por ejemplo, en este punto, la Administración tributaria de Noruega considera un buen camino la cooperación directa con determinados sectores como el inmobiliario.

La Administración tributaria noruega parte de la premisa de que su capacidad para combatir el delito fiscal depende de su competencia para detectarlo y eliminarlo. Y en este sentido entiende que la especialización en el órgano de control es la llave para ello, por lo que han decidido crear cinco unidades especiales para la lucha contra el delito fiscal.

En este campo, dos son las grandes notas a tener en cuenta a la hora de elegir la estrategia de actuación:

- Inmediatez: una vez detectada la actividad constitutiva de delito fiscal, este debe perseguirse inmediatamente y, en este punto, resulta fundamental la cooperación con la policía.
- Cooperación: en la lucha contra el delito fiscal la actuación en solitario de la Administración tributaria resulta totalmente insuficiente. Es imprescindible la cooperación con otras organizaciones o instituciones como confederaciones de empresarios, sindicatos, etc.

En EEUU, el Departamento de Investigación Criminal (en adelante, CI) ha establecido unas prioridades con relación a los supuestos tributarios que sitúan en un primer nivel a los delitos fiscales de fuente legal, en segundo término a los delitos fiscales y financieros de base ilegal como el blanqueo de dinero y deja, en tercer lugar, a los delitos financieros con origen en actividades terroristas o de narcotráfico.

Canadá ofrece un llamado «Programa de Investigaciones» cuya finalidad es asegurar una aplicación efectiva del sistema tributario a través de cuatro programas destinados cada uno de ellos a unos específicos fines. El «Programa de investigaciones penales», destinado a investigar estratégicamente, sancionar, confiscar y recomendar, en su caso, el enjuiciamiento de casos significativos de fraude. Se considera un objetivo de este programa el dar publicidad a las condenas por los tribunales como medio de disuasión a potenciales conductas fraudulentas. El «Programa especial de aplicación de las leyes» que tiene como finalidad luchar contra la riqueza ilegal, normalmente unida al crimen organizado y evitar que se produzca su infiltración en negocios legítimos. En esta área de trabajo resulta primordial la cooperación con otros sectores no tributarios, en especial, autoridades penales. En tercer lugar, el «Programa de pistas y asistencia» destinado a examinar las pistas recibidas de informadores y reenviarlas al área correspondiente para su oportuna tramitación, a controlar y procesar las solicitudes internacionales de asistencia sobre investigaciones criminales o a cursar solicitudes de información a otros departamentos gubernamentales. Finalmente, el «Programa antievasión» tiene como objetivos descubrir sectores potenciales de evasión tributaria, aumentar la percepción del riesgo que supone la evasión y establecer respuestas efectivas y crear e implantar estrategias para hacer frente a esta evasión tributaria (29).

(29) BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., p. 280 a 283.

En conclusión, podemos encontrar ciertas líneas de actuación comunes en los Estados con relación al delito fiscal. Así, en primer lugar, se pretende reducir los supuestos de delitos fiscales mediante una concienciación de los contribuyentes y a través de la percepción del riesgo al que se exponen, de forma tal que decidan finalmente dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias. En este punto resulta importante, como analizaremos posteriormente, el papel de los profesionales que se dedican al asesoramiento fiscal.

En segundo término, frente a aquellos contribuyentes «rebeldes», o frente a estructuras de origen criminal, las Administraciones tributarias sólo pueden luchar con la creación de órganos encargados del control fiscal de ámbito interno e internacional, buscando la especialización de inspectores dedicados al análisis de los grupos internacionales, precios de transferencia, paraísos fiscales, etc.

Cabe destacar el ejemplo de Holanda que dispone de un órgano dentro de la propia estructura administrativa especializado en la persecución de los delitos fiscales (FIOD-ECD) o de EEUU donde el CI desarrolla la misma función dentro del IRS.

Por otra parte, una vez detectado el delito, resulta necesario lograr una aplicación más estricta y rigurosa de las sanciones. El esfuerzo en la lucha contra el fraude fiscal debe ser contundente si la Administración tributaria quiere verse legitimada para poder exigir al contribuyente un grado mayor de cumplimiento fiscal. Además, la imposición de sanciones resulta importante no tanto como castigo sino cómo mecanismo para convencer a los contribuyentes de que otros sí están cumpliendo con sus obligaciones fiscales. Por eso, como hemos avanzado, esto no significa un sistema altamente punitivo con un elevado número de infracciones y fuertes sanciones sino, por el contrario, un sistema de colaboración donde las penas no son excesivas pero cuando se comete una de las pocas e importantes infracciones ésta se castiga con la mayor severidad posible.

Debe considerarse un principio básico de una Administración tributaria desarrollada la existencia de un régimen sancionador riguroso. Como señala Díaz Yubero las Administraciones tributarias deben tener una serie de herramientas a su disposición para poder aplicar las normas y entre ellas un «régimen sancionador riguroso que haga caro el defraudar pero que sea equilibrado para que pueda ser realmente aplicado. El régimen sancionador es un elemento clave para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y debe recoger, para los supuestos más graves, la tipificación del delito fiscal con penas de cárcel para quienes incurran en dicho delito (30).

Siguiendo el modelo de cumplimiento australiano, al que nos hemos referido anteriormente, las medidas de reacción contra el incumplimiento deben ir haciéndose más severas a medida que ascendemos por la pirámide, de tal forma que en la base se situarían aquellas medidas menos gravosas (apercibimientos, controles) y en el techo las más estrictas sanciones contra los delitos de defraudación tributaria o actividades criminales. Este *modus operandi* no debe olvidar, en todo caso, que la actuación de la Administración tributaria debe buscar siempre, y de forma preferente, situar al mayor número de contribuyentes en la base de la pirámide.

Menos clara resulta la opción, por parte de los distintos Estados, por la publicidad o no de los resultados de las investigaciones. Como se pone de manifiesto en la *Respuesta de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo* (31), dentro de la UE «un número li-

(30) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *op. cit.*, p. 12.

(31) Protección de los intereses financieros de las Comunidades – Lucha contra el fraude. Informe anual 2004; SEC (2005) 973, SEC (2005) 974. Se recogen en el documento las medidas adop-

mitado de Estados miembros es partidario de ofrecer una amplia información al público, tanto respecto de las investigaciones de los servicios administrativos como de las investigaciones de los servicios judiciales, desde su inicio hasta la divulgación de los elementos de una investigación tras su finalización».

En la misma línea se encuentran países como Australia, Canadá o EEUU. Australia publica, desde el año 2003, el programa de control de cumplimiento fiscal para el año en curso. Dicha publicación recibe, además, una importante difusión a través de los distintos medios de comunicación y ha sido bien recibida por parte de los contribuyentes como muestra de transparencia en la política de la ATO. De igual forma, en Suecia se ponen en conocimiento del público las líneas generales de actuación de control tributario y los resultados obtenidos en el año anterior, al tiempo que los medios de comunicación le dedican una especial atención.

La mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea limitan, sin embargo, la información al público en las fases de investigación administrativas, alegando la necesidad de proteger el derecho a la defensa, la vida privada y la dignidad de la persona. Se muestran, por el contrario, receptivos a que la información al público sea más amplia cuando se trata de investigaciones judiciales.

3. ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LOGRAR UN MAYOR CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DESDE LA PERSPECTIVA DEL SERVICIO

3.1. Equilibrio entre mejora de los servicios y mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La educación tributaria

Se debe partir de la idea de que una mejora en los servicios de la Administración tributaria contribuye a aumentar el nivel de cumplimiento así como a un eficiente uso de los recursos. No existe una competición entre ambas sino que, por el contrario, deben complementarse y buscar el justo equilibrio (32). Esta es una idea común presente en las políticas tributarias de los Estados más evolucionados en estas líneas, como son Noruega, Australia o EEUU (33).

tadas por los distintos Estados miembros en el año 2004 destinadas «a mejorar la protección de sus intereses financieros comunitarios como, por ejemplo, medidas de lucha contra el blanqueo de dinero o la corrupción, las estrategias nacionales de lucha contra el fraude, la ampliación del ámbito de las investigaciones aduaneras o la ampliación de la definición de determinadas infracciones con el fin de incluir los perjuicios al presupuesto europeo, mejora del control financiero o de los procedimientos de tratamiento informático de datos, etc.»

(32) RUNE GRENI, S.: «Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities», *op. cit.*, p.4.

(33) ARANA LANDÍN, Sofía: *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008, pp. 123 a 224. Para la citada autora en el sistema americano hay una serie de factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como son la educación tributaria, las disposiciones antielusorias, la responsabilidad de los contribuyentes y de los asesores fiscales, el deber de información (*disclosure rules*), las sanciones tributarias, las técnicas alternativas de prevención y resolución de conflictos y la cooperación internacional

El plan estratégico de la Administración tributaria noruega para el período 2005-2008 se centra en tres objetivos que son hacer fácil el hacer las cosas bien, vencer la economía sumergida y el delito fiscal y cooperar activamente con otras autoridades como la policía o determinadas instituciones u organizaciones del mundo de los negocios o sindicatos.

En la misma línea se sitúa la actuación de la ATO australiana que considera que la mejor forma de incrementar la recaudación es a través de dos medidas como son el convencer a las personas para hacer lo correcto y concentrar los controles en revisar aquellos casos en los cuales existe un mayor riesgo de no actuar correctamente, ya sea intencionadamente o no.

Resulta interesante mencionar la existencia del *Centre for Tax System Integrity* (en adelante, CTSI) que es fruto de la colaboración, como socios, de la *Australian National University* y la *Australian Taxation Office* y cuya finalidad es poner de manifiesto el cómo y por qué se produce la cooperación con relación al sistema tributario.

De igual forma, el *Internal Revenue Service* americano ha establecido un Plan Estratégico para el período 2005-2009 en el que identifica tres grandes líneas estratégicas con el fin de alcanzar determinados objetivos. Así, se pretende:

- Mejorar los servicios al contribuyente: facilitando la labor de cumplimiento; apoyando la participación de todos los sectores en el sistema tributario y simplificando el procedimiento tributario.
- Incrementar el cumplimiento de la norma tributaria: desincentivando el no cumplimiento con especial atención a los contribuyentes con rentas altas, empresas con actividades potencialmente peligrosas desde el punto de vista del cumplimiento fiscal y otros contribuyentes que puedan cooperar a aumentar el «agujero fiscal»; logrando la adecuación del comportamiento de los profesionales relacionados con la práctica tributaria (abogados, asesores) a unos códigos de conducta acordes con la ley; detectando y disuadiendo las actividades tanto internas como *off-shore* constitutivas de delito fiscal y eliminando los abusos a través de la utilización de entidades exentas o públicas y sus relaciones con terceros tendentes a lograr una elusión fiscal

Por lo tanto, si las Administraciones tributarias quieren hacer las cosas fáciles para los contribuyentes y convencerles de que hagan las cosas bien tienen que realizar una labor de educación tributaria. La complejidad del sistema tributario de los Estados debe simplificarse a través de programas que se destinen a la gran mayoría de los ciudadanos y que permitan, no manejar la totalidad del ordenamiento tributario con soltura y comodidad, sino transmitir los grandes principios, los derechos y deberes que comporta un sistema fiscal.

En la base de todas estas iniciativas subyacen dos ideas que, si bien no se encuentran definidas en norma alguna, se proyectan sobre todo el ordenamiento tributario y se constituyen en uno de sus pilares básicos. Nos referimos a la educación tributaria y a la llamada moral tributaria o conciencia tributaria. Debe educarse a los ciudadanos, ayudándoles a comprender la necesidad de que paguen sus tributos y generándoles una conciencia fiscal. La consecución de este objetivo no sólo producirá un aumento de la recaudación voluntaria sino que también se proyectará sobre el propio control, al permitirle a la Administración tributaria dirigir sus esfuerzos a aquellas zonas de riesgo alto en las que la falta de cumplimiento es totalmente intencionada y querida.

Como han señalado algunos autores, la conciencia fiscal no es algo natural sino un producto social que es resultado de la educación (34). Por lo tanto,

Educación tributaria ⇔ Δ Moral tributaria ⇔ Δ Cumplimiento voluntario

No debe, por lo tanto, restarse importancia a las labores de educación tributaria emprendidas en el seno de distintas Administraciones tributarias. Como medida más concreta de educación tributaria, se puede citar el ejemplo canadiense. La CRA canadiense ofrece todos los años un curso que llega a unos 100.000 estudiantes anualmente de escuela secundaria titulado «*Enseñando Impuestos*» y cuya finalidad es triple: ayudar a los jóvenes a entender desde el primer momento sus derechos y obligaciones como ciudadanos-contribuyentes; enseñarles el significado de la declaración y de la planificación tributaria y, en tercer lugar, mostrarles los beneficios a los que pueden acceder en caso de presentación de declaración. De igual forma, se muestra una especial atención a lo inmigrantes para ayudarles a que comprendan y cumplan con las normas tributarias (35).

Una «zona educativa» se puede encontrar también en la página web de la Administración tributaria británica, ofreciendo incluso juegos de contenido tributario que permitan a los contribuyentes familiarizarse con el mundo de los tributos (36).

En esta labor educativa, debe ponerse especial énfasis en hacer ver a los ciudadanos que la gran mayoría de los servicios públicos de los que disfrutan tienen un coste y que se financian precisamente con los tributos que todos pagan. La Administración tributaria sueca decidió en el año 2002, y durante tres años, emprender una campaña de concienciación de los jóvenes suecos sobre la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales, elaborando un reportaje sobre cómo sería la sociedad que tendrían en caso de no pagar tributos y mostrando la vinculación entre los tributos pagados y los beneficios que de ellos se derivan como salud, librerías, infraestructuras, etc; distribuyendo información en los colegios sobre cómo se gastarían las cantidades recaudadas; y enviando cartas del Director General de la Agencia con información fiscal de carácter general. A nivel local, esta iniciativa se plasmó en la colocación de carteles en bancos, papeleras, etc, con el mensaje «pagado por ti». Los resultados de esta estrategia han sido positivos en la medida en que se ha producido una disminución en el grado de aceptación de la evasión fiscal, por parte de los jóvenes suecos (37).

En la misma línea, el Ministerio de Economía y Hacienda español, a través del Instituto de Estudios Fiscales, posee un programa de educación cívico-tributaria (38). Con este programa se pretende educar a los jóvenes para el momento en que deban cumplir con sus obligaciones tributarias, impartiendo una serie de conceptos básicos sobre el sentido, alcance y finalidad de los tributos, y su conexión con el gasto público. Para ello,

(34) VVAA: «La educación fiscal en España», *Documentos IEF*, nº, 29, 2005, p. 8; VVAA: «*La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales*», SERRANO ANTÓN, F. (Director): Thomson-Civitas, Madrid, 2007.

(35) BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, p. 258.

(36) <http://www.hmrc.gov.uk>.

(37) OCDE, «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», *op. cit.*, pp. 66 y 67.

(38) www.aeat.es/educacioncivicotributaria

se elaboran una serie de guías didácticas para su mejor interpretación por los profesores en sus explicaciones docentes (39).

La educación fiscal tiene que ser, como había señalado SAINZ DE BUJANDA, una educación moral (40).

En segundo lugar, se ha puesto de manifiesto que el grado de moral tributaria de los ciudadanos de un Estado influye en su grado de cumplimiento. Nos referimos a la moral tributaria, en el sentido que la entienden TORGLER y MURPHY, y que se define como los principios morales o valores individuales acerca de cómo pagar sus impuestos.

Como hemos avanzado, resulta sorprendente como esta moral tributaria influye en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y, más curioso es comprobar como este mayor cumplimiento no se origina por un ordenamiento más represivo en el que la Administración tributaria dedica ingentes esfuerzos a elaborar técnicas para el cumplimiento forzoso de los tributos (41). Cada vez más los Estados se convencen de que un alto nivel de ética o moral fiscal es un elemento clave tanto de un buen gobierno como de una buena ciudadanía (42). La Administración tributaria debe buscar el vínculo entre el hecho de pagar tributos y ser un buen ciudadano (43). Y para lograr dicho objetivo aparece como factor fundamental el generar en los ciudadanos «confianza» en el sistema legal y, en especial, en la Administración encargada de aplicar y exigir los tributos (44). Como, de forma clara, ha señalado GUIMONT «una pérdida de la confianza de la población puede repercutir negativamente sobre el cumplimiento general, sobre el sistema voluntario de evaluación y, en última instancia, sobre la percepción que tiene el público de la eficacia del sistema tributario» (45).

Si bien es cierto que siempre se ha utilizado la técnica de la disuasión para prevenir el fraude fiscal, también lo es el hecho de que, en algunos Estados, como Australia, el nivel con el que se ejecuta la política de disuasión es demasiado bajo para explicar el alto grado de cumplimiento voluntario. Es aquí donde adquiere sentido el concepto de moral tributaria. Los factores que pueden influir en el grado de moral tributaria son, en opinión de TORGLER y MURPHY, entre otros, la confianza en el sistema legal, la religiosidad, el género, el status civil, la educación, la categoría profesional, la edad o el nivel de rentas. De todos ellos merece una especial atención la confianza en el sistema. Como pretendemos poner de manifiesto a lo largo de este trabajo, las Administraciones tributarias deben generar confianza en los contribuyentes si quieren lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario.

(39) DELGADO LOBO, M. L.; FERNÁNDEZ CUARTERO PARAMIO, M; MALDONADO GARCÍA VERDUGO, A.; ROLDÁN MUÑO, C. y VALDENEbro GARCÍA, M .L.: «La educación fiscal en España», *Documentos IEF*, núm. 29/2005, pp. 7 y ss.

(40) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, tomo V, IEP, Madrid, 1962-73, pp. 71, 261.

(41) TORGLER, B. y MURPHY, K.: «Tax morale in Australia: What shapes it and has it changes over time?», *op. cit.*, p. 4.

(42) GRAHAM, D.: «Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws», en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005, p. 9; VVAA: «La educación fiscal en España», *Documentos IEF*, *op. cit.*, p. 5. K. TIPKE: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, notas y presentación por P .M. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid, 2002.

(43) HEDGPETH, E. T.: «El control de las operaciones internacionales», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, p. 355.

(44) TORGLER, B. y MURPHY, K.: «Tax morale in Australia: What shapes it and has it changes over time?», *op. cit.*, p. 9.

(45) GUIMONT, F.: «Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización», *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, *op. cit.*, p. 60.

Entre las razones que pueden llevar a un contribuyente a incumplir se sitúan, de acuerdo con WEBLEY (46), la equidad, la oportunidad de incumplir, las diferencias individuales, las normas sociales o la insatisfacción con las autoridades tributarias. Por lo que se refiere a la equidad, influiría en el comportamiento del contribuyente el hecho de percibir que el sistema le trata de forma desleal en comparación con otros y, por otra parte, que el gobierno hace demasiado poco con lo que recauda. La oportunidad de incumplir se sitúa, por muchos estudios, como la primera de las causas de la falta de cumplimiento. Dentro de las diferencias individuales se encuentran las que hacen un retrato robot del incumplidor como hombre, joven, egoísta y con actitud positiva hacia la evasión fiscal y negativa hacia las autoridades fiscales. En este punto parece adquirir especial importancia la educación sobre el sistema tributario como mecanismo de reducción de la predisposición a evadir tributos. También las normas sociales pueden llevar a predisponer al contribuyente a no cumplir en la medida en que crea que el incumplimiento está ampliamente extendido en la sociedad. Finalmente, existe una correlación entre la creencia de los obligados tributarios de que la Administración tributaria es ineficiente o inútil y su probabilidad de cumplimiento.

Resultan llamativos los resultados que se desprende de un estudio elaborado por TORGLER (47), sobre el nivel de moral tributaria en Australia y en el resto de los miembros de la OCDE a lo largo del período 1981-1995. Así, la media de personas en toda la OCDE que no justificarían en ningún caso la evasión fiscal era del 56 por 100 en 1981 y del 60 por 100 en 1995 y la media con relación a las cuestiones sobre moral tributaria se situaba en un 1.93 en 1981 y en un 2.12 en 1995. Es decir, ambas cuestiones habían sufrido, con carácter general, un incremento en el citado período, lo cual no excluye que, sorprendentemente, en determinados países, el nivel de moral tributaria haya sufrido un descenso (Suecia, Alemania, Italia, Suiza, Gran Bretaña, Canadá y Bélgica). Frente a estos datos, en Australia el rechazo a la evasión fiscal se situaba en un 48 por 100 en 1981, elevándose hasta un 62 por 100 en 1995.

En este sentido se orienta también la experiencia de EEUU, al mostrarse partidarios de lograr una mayor educación del contribuyente para conseguir un mayor grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, así como dar una mayor publicidad a las actividades de control de la Administración tributaria para disuadir a los contribuyentes del uso de esquemas abusivos o cualquier otra forma de incumplimiento.

3.2. Las Tecnologías de la información y comunicación (TICs) al servicio de la Administración tributaria: la gestión telemática

El IRS ha incluido entre sus líneas estratégicas para el período 2005-2009, modernizar el IRS a través de sus empleados, procedimientos y tecnología, consiguiendo una optimización en la productividad de los trabajadores, modernizando los sistemas informáticos para mejorar los servicios y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, incrementando la seguridad de las personas y de los sistemas de información.

La mayor parte de las Administraciones tributarias de Estados desarrollados disponen de páginas web de gran amplitud de contenidos y complejidad, destacando entre los

(46) El estudio de este psicólogo se centra especialmente en el sector de los negocios; WEBLEY, P.: «Tax Compliance by businesses», *New Perspectives on Economic Crime*, ed. Sjögren, Hans and Skögh, Goran Edward Elgar, Cheltenham.

(47) TORGLER, B.: «Is tax evasion never justifiable», *Journal of Public Finance and Public Choice*, n. 19, 2001, pp. 143 y ss.

servicios que ofrecen a los contribuyentes, información de derechos y deberes en general, información personalizada de un determinado contribuyente, formularios y modelos de declaraciones, recursos y quejas, actos de la Administración tributaria como respuestas a consultas o resoluciones administrativas, tramitación telemática de procedimientos, y otras gestiones tributarias. En general, hay que indicar que la gran mayoría de Administraciones tributarias admiten el pago telemático de tributos, y en ocasiones, pueden llegar a obligar, como ha hecho la AEAT, a presentar determinadas declaraciones exclusivamente por Internet (48).

Como ha puesto de manifiesto SILVANI, en el informe del relator general de la XXXV Asamblea General del CIAT-2001, el uso de Internet y la transparencia aparecen vinculados y asociados a un mejor servicio al contribuyente (49).

3.3. Asistencia al contribuyente

La asistencia al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se ha convertido en una línea estratégica a seguir por la mayor parte de los Estados, como se vino a establecer en el seno del Foro de Dublín de la FTA en el año 2005.

Especialmente profusa en este campo ha sido la labor desarrollada por las autoridades australianas que han realizado una serie de documentos cuya filosofía es la de establecer una relación entre la Administración tributaria (comisionado de impuestos) y los contribuyentes basada en la confianza y el respeto mutuo, creando en la comunidad la idea de que el sistema opera efectivamente (50).

En esta línea se encontraría la llamada «Carta del Contribuyente», en la que se contienen los derechos y obligaciones que deben presidir las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes, las facultades de acceso y uso de la información, los derechos de privacidad y confidencialidad de los datos del contribuyente, las responsabilidades de ambas partes en un proceso de auditoría, las obligaciones frente a la Administración tributaria, las reglas de juego relativas al modo de operar de la Administración tributaria frente a un comportamiento responsable del particular, las vías y procedimientos de acceso a las quejas y reclamaciones o denuncias de violación de derechos de confidencialidad o los estándares de servicio con los que se compromete la ATO.

Un documento similar lo encontramos también en la llamada Carta Canadiense de Derechos y Libertades que, en especial, supone un límite a la actuación de las autoridades tributarias que tendrán que actuar conforme a lo allí establecido (51).

Un segundo documento, especialmente indicado por la ATO, es el llamado «catálogo de riesgos» que la Oficina publica anualmente y en el que se contienen los comportamientos con incidencia fiscal que requerirán su atención como, por ejemplo, los negocios con personas relacionadas con paraísos fiscales o con éstos, en los que la ganancia so-

(48) Las declaraciones que sólo se pueden presentar por Internet aparecen aquí referenciadas: http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Diversos/Acceso_Directo/A_un_click/Folleto_Calendario2008.pdf

(49) SILVANI, C.: «Informe del relator General», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., p. 440.

(50) CARMODY, M., «Striking the balance between service and enforcement», *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.

(51) En la misma línea de atención al contribuyente se encuentran las iniciativas de países como EEUU, Holanda, Nueva Zelanda, Reino Unido o España con sus cartas de servicios.

metida a tributación no se corresponde con la renta real; estructuras complejas y transacciones entre empresas asociadas con beneficios no relacionados con la actividad económica sustantiva; esquemas o productos que transfieren o crean beneficios fiscales en casos no contemplados en la ley; distorsiones en valores de mercado, etc. (52).

Una mayor información sobre la legislación fiscal y su traslación al público se convierte en una medida importante para las Administraciones tributarias que buscan esta más cercana colaboración con el contribuyente (53). Para ello, resulta importante que la norma tributaria resulte clara, que los actos administrativos sean entendibles por los contribuyentes, que la información sea sencilla y que los ciudadanos puedan acceder del modo más cómodo a la misma.

En algunos Estados se ha comenzado a utilizar el término «cliente», aplicado a los contribuyentes, para hacer hincapié en esa nueva filosofía que debe presidir las relaciones con los obligados tributarios. Si bien el término no es admitido de forma pacífica, pues no cabe una traslación del concepto mercantil al ámbito tributario, lo cierto es que, como pone de relieve Díaz Yubero, «sirve para sugerirnos que somos los funcionarios quienes estamos al servicio de los ciudadanos y no a la inversa» (54).

También han adquirido un enorme desarrollo, en lo que podríamos denominar primer escalón de las relaciones entre Administración tributaria y el particular, y especialmente para contribuyentes individuales, lo que se conoce en nuestro país como borrador de declaración, de tal forma que el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias mediante la remisión del borrador a la Administración tributaria, incluso por vía telemática. En algún caso, se permite incluso la aceptación por silencio.

De todas formas, algunos Estados como Canadá están viendo como el factor demográfico (envejecimiento de la población, baja natalidad) está determinando el tipo de fuente de renta, de tal forma que pierden importancia las rentas del trabajo dependiente para adquirir mayor peso las pensiones, rentas de inversión, rentas de trabajo independiente o profesionales, etc., caracterizadas muchas de ellas por no estar sujetas a retención. Este hecho está suponiendo un importante desafío para la CRA canadiense y su sistema de autoliquidación (55).

El modelo de cumplimiento utilizado por la ATO, al que ya nos hemos referido, operaría en un segundo nivel o escalón, después de ofrecer a los contribuyentes un buen servicio y las mayores facilidades para el cumplimiento voluntario, lo cual constituiría el primer nivel de actuación. En el segundo nivel, como ya hemos analizado, la Administración tributaria estudia el por qué la gente no cumple y desarrolla las distintas técnicas más apropiadas para dirigir a los contribuyentes hacia el máximo nivel de cumplimiento.

Los servicios de información y asistencia al contribuyente deben tener una serie de características: exactitud, totalidad, sencillez, concreción, inmediatez, no agresividad y amabilidad. En Perú, la SUNAT, siguiendo esta línea, ha diseñado un Sistema Integra-

(52) La ATO tiene toda esta información a disposición de cualquier persona en su página web <http://law.ato.gov.au/atolaw/index.htm>.

(53) RENE GRENI, S.: «Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities», *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005, p. 5.

(54) DÍAZ YUBERO, F.: «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *op. cit.*, p. 15.

(55) BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, p. 258.

do de Servicio al Contribuyente, cuyos rasgos definatorios son: la mejora de la relación entre fisco y contribuyente; la disponibilidad de distintos canales de acceso de información; y, la optimización de los procesos de atención (56).

3.4. Relación de las Administraciones tributarias con profesionales e intermediarios del campo fiscal (asesores, abogados)

En la mayoría de los Estados, los profesionales del Derecho tributario (abogados, asesores fiscales, contables, etc.) no tienen una regulación específica para el ámbito fiscal, de tal forma que pueden representar al contribuyente siempre y cuando reúnan los requisitos establecidos en la normativa para cualquier representante. Esto supone, por otra parte, que las únicas reglas que deben acatar son las propias de sus cuerpos profesionales.

Frente a esta ausencia de regulación en las relaciones tributarias se sitúa una realidad en la que la participación de estos profesionales como medio de ayuda o planificación de las obligaciones fiscales de terceros adquiere cada vez un mayor peso. Las Administraciones tributarias de Estados como Irlanda (57), han constatado en los últimos diez años, como la actitud de los profesionales relacionados con el Derecho tributario influye en el comportamiento y opinión general de los contribuyentes, teniendo en cuenta además que en muchos casos es este profesional la única vía de contacto entre la Administración y el obligado tributario (58).

Por ello una de las líneas estratégicas de actuación se sitúa en la mejora de las relaciones entre la Administración tributaria y este grupo de profesionales. Las medidas a adoptar se centran en los siguientes puntos:

- Simplificar la organización administrativa: estableciendo puntos de contacto especiales en cada región con la finalidad de ayudar a solventar los problemas que puedan tener los profesionales dedicados a la materia fiscal.
- Mejora de los servicios que se pueden ofrecer; en especial, lograr una mayor, más clara y rápida comunicación a través de diferentes mecanismos como la utilización de las nuevas tecnologías y la simplificación del sistema tributario; informes tributarios que se distribuyen a todos los «profesionales tributarios» en una revista de carácter bimensual; servicios *on line* de ayuda para resolver consultas a este grupo.
- Servicios *on line* para el pago de los tributos a través del *Revenue Online Service* (ROS).
- Procedimientos justos.
- Fluida comunicación entre ambas partes, escuchando, generando e intercambiando ideas.
- Trabajo conjunto en el seno del TALC, grupo de trabajo formado por representantes de la Administración tributaria y de distintos cuerpos profesionales cuya fina-

(56) Cfr. PEÑARANDA IGLESIAS, A. A.: «Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente», *Documentos IEF*, núm. 2/2008, p. 14.

(57) Una mayor información acerca de la estrategia que sigue la Administración tributaria de Irlanda sobre esta cuestión puede encontrarse en su página web www.revenue.ie.

(58) GRAHAM, D.: «Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws», *op. cit.*, p. 4.

alidad es simplificar y consolidar prácticas administrativas, así como establecer un foro de consulta e intercambio de puntos de vista.

- Conferencias y reuniones con el *Irish Taxation Institute*, es decir, con el cuerpo que representa a los asesores fiscales en Irlanda. De ellas salen ideas que son después llevadas al TALC para su puesta en práctica.

Ahora bien, todo ello no significa que la Administración tributaria acepte todo aquello que los asesores fiscales quieran hacer y esto nos sitúa en la delgada línea que separa la planificación fiscal de la elusión fiscal. En este punto, la Administración tributaria irlandesa pretende lograr que los asesores fiscales y sus clientes se aparten de las estructuras de planificación fiscal que resulten inaceptables y está buscando posibles propuestas en los ordenamientos de otros Estados que permitan aportar soluciones en este campo.

Siguiendo las directrices de la OCDE contenidas en el informe «*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*», ha apostado por una perspectiva de cumplimiento cooperativo en la misma línea que siguen otros países como Australia, Holanda o Gran Bretaña.

Un panorama similar nos muestra la Administración tributaria estadounidense (59) en la que más de 1,2 millones de asesores fiscales, entendido el término en un sentido amplio, que incluye a cualquier profesional que se dedica a la práctica tributaria, ayudan a los contribuyentes americanos a entender y dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales. El IRS ofrece servicios online a los asesores fiscales para recibir e intercambiar información con la Administración. Se crea además la Oficina de Responsabilidad Profesional (OPR) que establece unos *standars* de comportamiento profesional para abogados, contables y algún otro cuerpo. Finalmente, se han establecido medidas más estrictas en la regulación de estos profesionales, en especial, se han aprobado sanciones pecuniarias para aquellos asesores fiscales que realicen conductas ilícitas.

Por su parte, la CRA de Canadá trabaja con las asociaciones empresariales y los comités de asesoría proporcionándoles información, ofreciéndoles un servicio de consultas técnicas y realizando sesiones especiales sobre temas de interés en particular. Asimismo, se han iniciado un programa de visitas comunitarias para pequeños y medianos negocios en las que se combina un proceso de verificación con un programa de educación y cumplimiento (60).

En esta línea debe citarse el trabajo desarrollado en el seno de la OCDE, «*Study into the Role of Tax Intermediaries*», en el que se relaciona a la planificación fiscal con los despachos y firmas de abogados, con el cumplimiento y la asistencia a sus clientes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es, en este sentido, por lo que se habla de una relación tripartita entre la Administración tributaria, abogados fiscalistas –que junto con los intermediarios financieros son los que fomentan la planificación fiscal agresiva– y contribuyentes.

Para la OCDE es vital en estos momentos tener una relación mejorada y constructiva entre Administraciones tributarias y contribuyentes, para ello es preciso que la Administración realice los correspondientes esfuerzos para acercarse al contribuyente, a

(59) EVERSON, M. W.: «Role of Tax Professionals In Achieving Improved Tax Compliance», en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.

(60) BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., p. 258.

través del entendimiento de la actividad económica del mismo, con imparcialidad, con proporcionalidad, con apertura y transparencia, y con responsabilidad. Con estos cinco elementos y manejando la gestión administrativa del riesgo, tal y como ha sido descrita previamente, los contribuyentes se comprometerían a una relación con la Administración basada en la confianza y cooperación. Los beneficios mutuos son evidentes; por un lado, menores costes de cumplimiento, y el aumento de la seguridad jurídica; y por otro, incremento de la recaudación voluntaria, relocalización de los recursos humanos en aquellos grupos de contribuyentes que no están dispuestos a colaborar y que defraudan, y, por último, un decremento en el fraude fiscal (61).

3.5. Los convenios entre Administraciones tributarias y entidades privadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los límites del Derecho comunitario

En la línea de fomentar la colaboración con el contribuyente, algún Estado ha utilizado la posibilidad de establecer convenios con determinadas asociaciones de carácter privado para cumplimentar las declaraciones tributarias.

Si bien la iniciativa es buena, al menos en nuestra opinión, es necesario tener cuidado a la hora de establecer su régimen jurídico, sobre todo si estamos en el ámbito de la Unión Europea, y en la medida en que pueda vulnerar el derecho comunitario.

Y un ejemplo lo encontramos ya en la STJCE de 30 de marzo de 2006 sobre los llamados «Centros de Asesoramiento Fiscal» (CAF). En el supuesto concreto se trata de sujetos privados a los que el Gobierno italiano reservaba, por Decreto Legislativo 241/1997, el derecho a ejercer ciertas actividades de asesoramiento y asistencia en temas tributarios en exclusiva. El TJCE considera que la normativa italiana vulnera los artículos 43 y 49 CE sobre libertad de establecimiento y libre prestación de servicios al reservar con carácter exclusivo a los CAF el derecho a ejercer las citadas actividades y, además, supone una ayuda de Estado del artículo 87.1 cuando «el nivel de compensación supere lo necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones y la compensación no se determina sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada con los medios necesarios para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones» (62).

(61) *Cfr.* OECD: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, pp. 53 y ss.

(62) Un comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia puede verse en URIOL EGIDO, Carmen: «STJCE 30.3.2006, As. C-451/03: Libertad de establecimiento –Libre prestación de servicios– Normas sobre la competencia aplicables a las empresas –Ayudas de Estado– Centros de Asesoramiento Fiscal –Ejercicio de determinadas prestaciones de asesoramiento y asistencia fiscal– Derecho exclusivo –Remuneración de estas actividades», IEF, <http://www.ief.es>, quien concluye que «compartimos con el Tribunal la tesis de que estas compensaciones difícilmente pueden entrar dentro de la categoría de ayudas de Estado, puesto que la competencia no se ve, en modo alguno, afectada. Ahora bien, el cálculo de la misma puede plantear mayores problemas. Cuando hablamos de beneficio razonable, estamos refiriéndonos a un criterio que, sin duda, introduce una cierta discrecionalidad por parte del Estado a la hora de delimitar cuál es la compensación adecuada. No obstante, como dicha cantidad es la misma para todas las empresas que se dediquen a gestionar estos servicios, no se plantea problema alguno de desigualdad entre ellas, de modo que cuando una empresa decide desempeñar este tipo de funciones como sociedad «colaboradora», sabe

Más común es el establecimiento de canales de colaboración entre la Administración tributaria y sectores económicos que presentan especiales problemas con relación al cumplimiento de obligaciones fiscales. Así ha sucedido, por ejemplo, en Estados como:

- Australia con el sector «operadores del taxi»;
- Canadá con la industria pesquera; y,
- Noruega con el sector de la construcción inmobiliaria.

También resulta necesario hacer una referencia a los programas innovadores del IRS que bajo la dirección del «*Volunteer Income Tax Assistance*» y el «*Tax Counseling for the Elderly*», ofrecen servicios de ayuda fiscal para las rentas más bajas, tercera edad y para aquellos que no conozcan el idioma inglés así como para minusválidos y discapacitados. En la actualidad existen unos 14.000 voluntarios que ofrecen servicios de asistencia fiscal por todo el país. En los últimos cinco años el IRS ha doblado el número de declaraciones fiscales preparadas por este sistema y llegan ya a más de dos millones. Dicha labor ha sido valorada como una excelente vía de asistencia y mejora de servicios al contribuyente.

4. REFERENCIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Aunque no es el objeto de este trabajo, no podemos dejar de hacer una referencia a la Administración tributaria española. Si trasladásemos las notas que hemos ido desarrollando a lo largo del trabajo sobre nuevas tendencias de reorganización de las Administraciones tributarias a la Administración tributaria española podríamos comprobar que nuestra AEAT se encuentra entre las más avanzadas, en la medida en que se ha subido al carro de las administraciones que han optado por organizarse a través de una agencia independiente, ha incorporado las nuevas tecnologías de la información a través de toda su estructura y *modus operandi*, ha incorporado técnicas de análisis de riesgo en sus sistemas de control y ha fomentado de forma importante sus relaciones internacionales tanto con otras Administraciones tributarias como con otros organismos de carácter supranacional.

Como recuerda DÍAZ YUBERO (63), el modelo organizativo actual de la AEAT no es significativamente diferente del modelo del año 96 o del año 86, y que encuentra su origen en la «reforma fiscal inicial de los años 1978-79, y sobre todo en la implantación del IVA, pues en ese momento se adoptaron una serie de decisiones básicas en materia de organización de la Administración tributaria que explican plenamente el modelo actual».

Las principales decisiones adoptadas fueron las siguientes:

exactamente qué es lo que le van a pagar por el servicio prestado, y le corresponderá exclusivamente la decisión de asumir o no dicha condición. No obstante, el Estado debe procurar, en la medida de lo posible, que el pago responda a los costes del servicio prestado y un beneficio no sólo mínimo, sino razonable; es decir, teniendo en cuenta las condiciones normales del mercado. Entendemos que, para ello, sería necesario realizar las estimaciones económicas pertinentes, para llegar a una solución que, aunque seguro que no es unívoca, al menos sí que debe ser razonable y proporcionada».

(63) DÍAZ YUBERO, F., «La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales», en *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 112 y 113.

En primer lugar, el uso de la informática como un instrumento crítico, esencial para el funcionamiento de la AEAT.

En segundo lugar, y fruto de la primera, la captación del mayor volumen posible de información. Un ejemplo de ello ha sido la implantación del número de identificación fiscal, que ha permitido captar grandes volúmenes de información.

En tercer lugar, si se parte de la idea de que la Administración tributaria se encuentra ante una situación de recursos escasos y mucha carga de trabajo, la colaboración con la sociedad se ofrece como una posible vía de mejora de la situación. Esto supone trasladar a los ciudadanos tareas tales como la realización de autoliquidaciones o de retenciones en la fuente. En este proceso también resulta fundamental la colaboración de las entidades financieras en todo el proceso de recaudación voluntaria.

En cuarto lugar, establecer unos servicios de información muy potentes, lo cual resulta una consecuencia necesaria de la decisión anterior, es decir, si se traslada a los contribuyentes muchas obligaciones la contrapartida lógica es que les ofrezca unos potentes servicios de información y servicios como el envío de datos fiscales a los contribuyentes y los borradores de declaración.

A finales de los años 80, se añade una nueva e importante medida organizativa con la creación de la Agencia Tributaria, a la que se le otorga una cierta flexibilidad, una cierta autonomía en el manejo de sus recursos humanos y presupuestarios y un sistema de financiación diferenciado del resto de la Administración del Estado. Y como contrapartida a esta flexibilidad se establece un sistema de planificación y control muy riguroso.

Pues bien, a partir de estas características, la Administración tributaria del Estado debe encaminarse a la aplicación del sistema tributario y, para ello, en la línea de lo que se viene haciendo en los países con un nivel de desarrollo similar, busca incrementar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los ciudadanos. En sistemas tributarios masificados como el nuestro, y sirva de ejemplo el número de declaraciones por el IRPF que se presentan cada año (unos 16 millones), resultaría imposible aplicar el sistema si la inmensa mayoría de los ciudadanos no cumplieren razonablemente bien con sus obligaciones, lo cual permite también la focalización de los esfuerzos de la AEAT en aquellos sujetos resistentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, también en España, la Administración tributaria apuesta por una estrategia que, como señala DÍAZ YUBERO, se dirige a incrementar el cumplimiento voluntario a través de dos líneas de actuación: al contribuyente que quiere cumplir se le deberán ofrecer todas las facilidades posibles, y al contribuyente que no quiere hacerlo hay que trasladarle el mensaje de que la Administración tributaria es capaz de detectar y corregir el fraude (64).

En este sistema, la información se convierte en una pieza clave; información que debe presentar la nota de fiabilidad y que se canaliza a través de distintos medios como internet, el teléfono, o la información presencial.

Entre las carencias que se señalan desde la propia Administración tributaria se encuentra la escasez de personal que, como pone de relieve Díaz Yubero, es menor al que existe en otros países de la Unión Europea. Mientras en España la media se sitúa en un empleado de la Administración tributaria del Estado para cada 1.700 ciudadanos, en los países de la Unión Europea la media se sitúa en torno a las 620 personas (65), lo que puede llevar a que resulte aconsejable la externalización de algunos procesos.

(64) *Ibid.*, p. 115.

(65) *Ibid.*, p. 116.

Finalmente, la Administración tributaria española ha avanzado en el aspecto de proyección externa e internacional, en el de las alianzas externas y en el de la colaboración social. Colaboración social para mejorar la lucha contra el fraude y para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. En estos momentos, la Agencia Tributaria tiene firmados 1.073 acuerdos o convenios de colaboración, con la Federación Española de Municipios y Provincias, con muchos de los Ayuntamientos que se han adherido a estos convenios, con las Comunidades Autónomas, con un gran número de países de Administraciones extranjeras, con la Tesorería de la Seguridad Social, marina mercante, etc. También con entidades privadas, con organizaciones sociales representativas como pueden ser los sindicatos, las organizaciones patronales, CERMI, ONCE, etc. Esta multiplicidad de alianzas y/o de convenios es enormemente positiva. Junto con lo anterior hay que citar el ejemplo reciente y novedoso consistente en los acuerdos de entendimiento firmados con las patronales, con los representantes de aquellos sectores de mayor riesgo fiscal, por ejemplo, de software informático, de telefonía móvil, de defensa de la propiedad intelectual e industrial, etc. Estos acuerdos se firman partiendo de la base de que aunque los intereses no son coincidentes, sí que hay aspectos o parcelas de los mismos, que son de mutuo interés, por lo que deben aprovecharse dichas sinergias para beneficio de ambos. Por ejemplo, en el caso del software es obvio que dicho sector económico lucha por la protección del derecho de la propiedad intelectual, es decir, también luchan contra el fraude fiscal, y la Administración tributaria trata de mitigar en lo posible la competencia fiscal desleal. Se trata de una simbiosis de intereses con beneficios interesantes para ambas instituciones.

La eficiencia también se mide, para la AEAT, en función del coste de recaudación y, en este sentido, consideran que se ha mejorado en los últimos 15 años, pues se ha pasado de recaudar cien unidades de cuenta con un coste del 0,85 por 100 sobre la recaudación bruta, a un 0,61 por 100, es decir, una mejora de un 27 por ciento. El dato resulta más relevante si se pone en comparación con otros países europeos en los que la media de una serie de países europeos es el 1,18 por ciento, según datos facilitados por la OCDE del año 2002. Es más, la media de países como Alemania, Francia, Italia y Reino Unido es el 1,4 por ciento.

En el debe de nuestra Administración tributaria, al igual que en otras de nuestro entorno, se encuentra una serie de aspectos que requieren una mayor atención.

En este sentido, la Administración tributaria española debe seguir avanzando en el aspecto del servicio a los contribuyentes y no en cuanto a las fórmulas para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias (gestión telemática, colaboración de entidades bancarias, cuenta corriente tributaria) sino en la auténtica naturaleza de las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, pues es aquí dónde existe un mayor déficit de cooperación.

Los procedimientos tributarios siguen siendo procedimientos rígidos que, si bien dan teórico cumplimiento a los derechos y garantías de los contribuyentes, no contribuyen en la práctica al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ello, como ha puesto de relieve DÍAZ YUBERO, «el servicio no es solo el servicio de información, no es solo hacer el programa PADRE, sino que tiene que ser esta vocación de servicio asumida e interiorizada por el conjunto de la organización». De esta forma, quien está en recaudación y tiene que decidir un aplazamiento de un procedimiento, o quien tiene que hacer un despacho en aduanas en cinco minutos o en cinco días está prestando un mejor o un peor servicio.

También desde la perspectiva del legislador se puede implementar esta situación. Así, por ejemplo, si se toma la decisión de incluir en nuestro ordenamiento una figura como las actas con acuerdo como vía para llegar a un entendimiento entre la inspección de los tributos y el contribuyente, esta debería haberse configurado con un mayor cam-

po de actuación. En primer lugar, no establecerlas para casos tasados como los enumerados en la LGT, pues ya se les está dotando con carácter previo de unos efectos bien limitados. En segundo lugar, extender esta figura al campo de la comprobación gestora, campo en el que verdaderamente se producen múltiples supuestos de discrepancias entre ambas partes, Administración tributaria y contribuyente, que podrían ser objeto de un acuerdo que pusiese fin a la controversia.

Por otra parte, al igual que se ha resaltado la importancia de una educación tributaria al contribuyente, debería producirse también un proceso educativo dentro de los órganos de la Administración tributaria (66), de tal modo que quienes deban aplicar la norma y relacionarse con el contribuyente lo hagan desde una posición de flexibilidad, respetando la Ley como presupuesto básico e ineludible, pero evitando las actuales actitudes rígidas y poco cooperantes de algunos funcionarios de la Administración tributaria, que dejan vacías de contenido muchas de las propuestas teóricas a las que nos hemos referido. Es verdad que el cambio del modelo de Administración lleva tiempo y esfuerzos en la formación de quienes la componen.

Con carácter más general, una de las grandes carencias que todavía presenta desde el punto de vista de la confianza que el Estado, en su faceta de gestor, ofrece a los ciudadanos es la falta de transparencia con relación al gasto público, es decir, muchos contribuyentes consideran que es insuficiente la información que se les transmite con relación a los servicios públicos que se sustentan con cargo a los tributos y ello les lleva a tener ciertas reticencias sobre la actuación de la propia Administración tributaria y a la postre influye en su grado de moral tributaria.

5. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto podemos establecer las características generales de una Administración tributaria avanzada. Así, la Administración tributaria debe recaudar los tributos buscando el mayor grado posible de cumplimiento voluntario y, para ello, debe utilizar dos vías complementarias. Por un lado, ofrecer un servicio de calidad a los contribuyentes para facilitarles el cumplimiento y, por otro lado, reforzar la lucha contra el fraude fiscal.

Esta Administración tributaria a la que se debe tender tiene que ser una administración integrada, con un grado de autonomía que le dote de la flexibilidad suficiente para gestionar sus recursos y preocupada por los aspectos gerenciales que conduzcan no sólo a la eficacia del servicio sino también a la eficiencia del mismo. Deberá, además, intentar estructurarse no sólo y exclusivamente sobre los tipos de tributos sino sobre los tipos de contribuyentes, la función gestora, recaudatoria o de control a desarrollar por el órgano administrativo o una combinación de ellos.

Un papel central deben ocupar las Tecnologías de la Información que deben convertirse en el sistema neuronal de la Administración tributaria, que le sirva para ofrecer nuevos medios de comunicación con los contribuyentes, que permita una mayor y mejor captación de información y que influya en su propia estructura organizativa.

Tampoco deben descuidarse los aspectos relacionados con los recursos humanos, de tal forma que la Administración tributaria debe nutrirse de personal cualificado, íntegro, y motivado e incentivar su formación y reciclaje permanente.

(66) CIAT: *Taxpayers Assistance, Information and Education-Staff Development in Tax Administration*, IBFD, Amsterdam, 1989.

Finalmente, hoy en día, una Administración tributaria avanzada inmersa en un contexto económico globalizado no puede cerrarse en si misma sino que debe buscar la cooperación internacional, en especial, en la lucha contra el fraude tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- ALINK, M. (2005): «La evaluación y control de las actividades de fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004, IEF, Madrid.
- ARANA LANDÍN, Sofía (2008): *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid,
- BAKER, W.: (2002): «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT-2001, IEF, Madrid, 2002.
- CARMODY, M. (2005): «Striking the balance between service and enforcement», *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin.
- CIAT (1989): *Taxpayers Assistance, Information and Education—Staff Development in Tax Administration*, IBFD, Amsterdam.
- DÍAZ YUBERO, F. (2003): «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas», *Documentos IEF*, n. 14.
- DÍAZ YUBERO, F. (2006): «Estrategia para un mejor cumplimiento fiscal», participación en la mesa redonda «La eficacia en la aplicación del sistema tributario», *II Jornadas de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid* «La conciencia fiscal y el marketing tributario», celebrada el 12 de junio de 2006, Madrid, 2006.
- EVERSON, M. W. (2005): «Role of Tax Professionals In Achieving Improved Tax Compliance», en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin,.
- GRAHAM, D. (2005): «Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws», en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin.
- GUIMONT, F. (2005): «Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización», *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT- 2004, IEF, Madrid.
- GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, N. (2005): «Instrumentos de apoyo para el acompañamiento de las fiscalizaciones», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004, IEF, Madrid.
- HEDGPETH, E. T. (2002): «El control de las operaciones internacionales», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid, 2002, p. 355.
- HERRERA MOLINA, P. M. y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (coord.) (2004): «Ética fiscal», *Documentos IEF*, n. 10.
- LÓPEZ LÓPEZ, R.: (2005): «Las estrategias de fiscalización» en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004, IEF, Madrid.
- MARTÍNEZ SERRANO, J. L. (2005): «Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004, IEF, Madrid.

- OCDE (2004): «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», Forum on Tax Administration, Committee on Fiscal Affairs.
- OCDE: «Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers».
- OCDE (2004): Global Forum on Taxation, «A process for achieving a Global Level Playing Field», Berlín, junio de 2004.
- OCDE (2005): Global Forum on Taxation, «Progress Towards a Level Playing Field», Melbourne.
- OCDE (2008): Segunda reunión del Foro sobre Administración Tributaria, celebrado en Dublín en 2005.
- OCDE (2008): «Study into the Role of Tax Intermediaries», Paris, 2008.
- OWENS, J. (2005): «Tax Reform: An Internacional Perspective», conferencia pronunciada en San Francisco el 31 de marzo de 2005.
- PITA, C. (2002): «Las Administraciones legales de la Administración tributaria», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid.
- RUNE GRENI, S.:(2005): «Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities», *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin,.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, tomo V, IEP, Madrid, 1962-73, pp. 71, 261.
- SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) (2007) «*La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales*», Thomson-Civitas, Madrid.
- SILVANI, C. (2002): «Informe del relator General», en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, XXXV Asamblea General del CIAT- 2001, IEF, Madrid.
- STRÜMPPEL, B. (1969): «The contribution of survey research to public finance», en *Quantitative Analysis in Public Finance*, A.T. Peacock, New York.
- SUMMERGILL, R. (2005): «Improving VAT compliance in the United Kindong», *Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.
- TIPKE, K. (2002): *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, notas y presentación por P.M. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- TORGLER, B. y MURPHY, K. (2005): «Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time?», en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, n. 58.
- TORGLER, B. (2001): «Is tax evasion never justifiable», *Journal of Public Finance and Public Choice*, n. 19, pp. 143 a 168.
- URIOL EGIDO, Carmen: «STJCE 30.3.2006, As. C-451/03: Libertad de establecimiento – Libre prestación de servicios – Normas sobre la competencia aplicables a las empresas – Ayudas de Estado – Centros de Asesoramiento Fiscal – Ejercicio de determinadas prestaciones de asesoramiento y asistencia fiscal – Derecho exclusivo –Remuneración de estas actividades», IEF, <http://www.ief.es>.
- VÁZQUEZ CARO, J.; CRISTANCHO MANTILLA, C.; OSPINA CRUZ, J. y LEGUÍZAMO, A., conferencia «Tendencias y redefiniciones de la administración tributaria en una economía globalizada».
- VVAA (2005): «La educación fiscal en España», *Documentos IEF*, n. 29, 2005.

WEBLEY, P.: «Tax Compliance by businesses», *New Perspectives on Economic Crime*, ed. Sjögren, Hans and Skögh, Goran Edward Elgar, Cheltenham.

WEBLEY, P.; ADAMS, C. y ELFFERS, H. (2002): «VAT compliance in the United Kingdom», en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, n. 41.

LA CONCURRENCIA Y ARTICULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS CON OTROS TRIBUTOS QUE RECAEN SOBRE EL MISMO OBJETO IMPONIBLE

Fernando de Vicente de la Casa
Universidad Antonio de Nebrija

RESUMEN

El ICIO es un impuesto muy controvertido por diversos motivos que van desde cuál sea su verdadera naturaleza, pasando por su «descendencia» de la tasa por licencia de obras y por atentar contra el principio de igualdad, hasta la concurrencia del mismo con varios tributos. Se han escrito ríos de tinta sobre su naturaleza y sobre su relación con la tasa por licencia de obras, pero no es menos importante la equivocada equiparación del ICIO con un impuesto sobre el volumen de ventas, lo que no incide en su concurrencia con el IVA respecto al objeto del tributo de ambos impuestos.

Palabras clave: Impuestos locales, Impuesto sobre Construcciones ICIO, IVA, concurrencia, objeto del tributo, objeto imponible, tasa, impuesto.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. OBJETO DEL TRIBUTO, NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL ICIO: DIRECTO VS. INDIRECTO. 3. EL ICIO Y LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS. 4. EL ICIO Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 5. EL ICIO Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE). 6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar distintas situaciones de concurrencia Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos sobre el mismo objeto del tributo, si está bien articulada, si se respetan los principios constitucionales, y ver qué soluciones existen al respecto, con la finalidad de alcanzar conclusiones que permitan realizar propuestas sobre una mejor regulación de dichas situaciones.

En mi opinión, se producen estas situaciones de concurrencia cuando una misma capacidad económica es objeto de gravamen por más de un tributo, por el mismo concepto y al mismo sujeto pasivo, a menos que se establezca la adecuada compensación o complementariedad, y no se debe estimar en función de los hechos impositivos, sino de las materias u objetos impositivos (1).

Analizo las concurrencias respecto al objeto del tributo porque considero que es este el que refleja qué grava realmente un tributo, que defino como «la situación de hecho, eliminado su aspecto subjetivo [...], que hace nacer la obligación tributaria; [...] es la manifestación de la realidad económica [...] que se somete a imposición; son los bienes, rentas, patrimonios u otros objetos materiales o ideales [...] que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación» (2).

2. OBJETO DEL TRIBUTO, NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL ICIO: DIRECTO VS. INDIRECTO

Este impuesto es el único que la LRHL creó ex novo, aunque cuando analicemos la Tasa por Licencia de Obras veremos que esta fue la causa de su aparición, y quizá su precedente inmediato, salvando el hecho de que la naturaleza de dicha tasa no era la que debía ser.

El art. 100 del Texto Refundido de la LRHL establece que el ICIO es un impuesto indirecto «cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».

Este impuesto es (3):

- a) Indirecto: porque grava el gasto como manifestación de la capacidad económica, pero sería directo porque la norma no autoriza expresamente su traslación o re-

(1) Esta es la opinión del profesor ALBIÑANA en «Comentario al art. 31», *Constitución Española de 1978*, Vol. III, *Comentarios a las Leyes Políticas*, Edersa, Madrid, 1996, págs. 330 y 331. En términos similares FERREIRO LAPATZA en «El objeto del tributo», *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº 10, 1976; GÉNOVA GALVÁN en *La hacienda local española*, IEAL, 1985, págs. 80 y ss.; SAINZ DE BUJANDA en *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pag. 10 y ss.; NÚÑEZ PÉREZ en «Hecho imponible. No sujeción y exención», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 464; CHECA GONZÁLEZ en *Los Tributos Locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pag. 109, en «Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, nº 25, Aranzadi, Pamplona, 2002, pag. 46, y en «Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas», *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2003, pag. 10; GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confisicatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pag. 236. LÓPEZ MARTÍNEZ en «La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto de poder tributario», *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, Comares, Granada, 2000, pag. 442.

(2) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pag. 336.

(3) Es preciso mencionar que la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, no considera al ICIO un impuesto potestativo sino obligatorio (art. 132).

percusión, aunque tampoco la prohíbe (4). La naturaleza de directo o indirecto del ICIO es un aspecto muy cuestionado por la doctrina y del que nos ocuparemos más adelante en este apartado.

- b) Real: porque no atiende al conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino a su manifestación concreta en la realización de una construcción, instalación u obra.
- c) Objetivo: porque atiende a las circunstancias objetivas del hecho y la base imponibles, sin consideraciones subjetivas que concurren en la persona del sujeto pasivo.
- d) Instantáneo: pues su devengo se produce como consecuencia de un acto aislado.

Respecto a la cuestión clave en lo que a la doble imposición se refiere, hay que señalar que no existe unanimidad en la doctrina respecto a que este impuesto sea directo o indirecto. De ser indirecto como defienden algunos autores (5), podría existir doble imposición con el IVA.

(4) No obstante, todos somos conscientes de que al constructor de un edificio para su venta posterior le interesa repercutir al comprador el importe del ICIO en el precio de venta. Así lo ven también FERNÁNDEZ JUNQUERA en «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pag. 31; o SÁNCHEZ GALIANA en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pag. 158. La jurisprudencia ha afirmado que no es objeto de repercusión, en concreto las SsTS de 13 de febrero y 10 de abril de 1997 (RA 1997, 1046 y 5896) y 21 de marzo de 1998 (RA 1998, 2278)

(5) GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, pag. 173, que defiende la doble imposición con el IAE, el IBI y el IVA. También CHECA GONZÁLEZ en «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», *Impuestos*, nº 24, 1991, pags. 7 y 8, que primero admite que el ICIO es un gravamen sobre la inversión, por lo tanto indirecto, y con posible doble imposición con el IVA; y que luego afirme que también la puede haber con el IAE y el IBI, siendo directo en tal caso. No es posible que haya doble imposición con impuestos directos e indirectos a la vez, como vamos a demostrar. También defienden el carácter indirecto del ICIO CALVO ORTEGA en «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pag. 36; ARAGONÉS BELTRÁN en «Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I)», *Gaceta Fiscal*, nº 101, 1992, pag. 168, en *Anuario de Hacienda Local 1998*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 1851 y en *Ley comentada de las Haciendas Locales*, Deusto, Bilbao, 2004, pag. 451; MERINO JARA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Quincena Fiscal*, nº 4, 1992, pags. 15 y 16, sin decantarse por una u otra solución, y aunque parece que se inclina por calificarlo de indirecto porque grava la cifra de negocios, considera que es directo por su naturaleza; ÁLVAREZ CORBACHO y YEBRA MARTUL-ORTEGA en *Fiscalidad sobre inmuebles urbanos*, Tórculo, Santiago de Compostela, 1992, pag. 132, CORS MEYA en «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, AAVV, Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 841; COBO OLVERA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia», *Revista de Hacienda Local*, nº 71, 1994, pag. 395, aunque había defendido lo contrario en «Hecho imponible y base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Actualidad Tributaria*, 1993-2, D-58, donde consideraba que el ICIO grava la actividad de construcción; FERNÁNDEZ SEVILLANO en «Análisis del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Actualidad Tributaria*, 1994-2, D-53; GÓMEZ DE LORENZO en «Los Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Bienes Inmuebles, Vehículos de Tracción Mecánica y Actividades Económicas», *Aspectos materiales del Derecho Tributario*, Col. Cuadernos de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 1995, pag. 406; IBÁÑEZ CASADO y PÉREZ CHINARRO en *La financiación de las Haciendas Locales*, Universidad de Valladolid, Valladolid, 1996, pag. 178; MONASTERIO ESCUDERO y SUÁREZ PANDIELLO en *Manual de Hacienda Autónoma y Local*, Ariel, Barcelona, 1998, pag. 381, donde a pesar de considerarlo indirecto, estos autores consideran que buscar la capacidad económica gravada por el ICIO es difícil, pues podría colisionar con el IAE, IBI o IVA. Al final sólo dejan el IVA por

De ser directo, defendido entre otros por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que explica que «[...] puede afirmarse que se trata de un impuesto directo que grava el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras sin poner de manifiesto qué capacidad económica le sirve de fundamento, existiendo, como existe, otro impuesto municipal que grava el beneficio o rendimiento obtenido –o supuestamente obtenido– en tales construcciones, instalaciones u obras» (6), podría existir doble imposición con el IBI o con el IAE (7).

Sin embargo, a continuación añade que «[...] pues al ser objeto imponible de cualquier impuesto la representación de la respectiva capacidad económica, a falta de esta última [...] no es posible inferir el objeto imponible». Afirmación esta también mantenida por CORS MEYA: «el ICIO no presenta ninguna capacidad especial que justifique su articulación» (8), aunque más adelante afirma que el ICIO grava el «[...] gasto que ocasiona la adquisición de un bien o la recepción de un servicio o trabajo realizado [...]» (9) por medio de una construcción, instalación u obra.

Sólo he encontrado tres sentencias que catalogan el ICIO como directo. La primera es la STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de marzo de 2000 (*JT* 2000, 1483), la STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de mayo de 1993 (*JT* 1993, 658) y la STSJ de Madrid de 8 de abril de 1998 (*JT* 1998, 786) que lo catalogan como directo por no estar prevista la posibilidad de repercutir la deuda tributaria a un tercero. Las dos primeras argu-

su naturaleza indirecta como el ICIO; LÓPEZ ESPADAFOR en *op. cit.*, pag. 141; POVEDA BLANCO en *Los Impuestos Municipales*, Tecnos, Madrid, 2000, pag.191, donde analiza ambas posibilidades y las dobles imposiciones que podría haber en cada caso, concluyendo que es un impuesto ecléctico, híbrido, mientras que en «Los impuestos municipales en España: pasado y presente», *La financiación de los municipios*, Dykinson, Madrid, 2005, pag. 354, concluye que es indirecto; SÁNCHEZ SÁNCHEZ en «Los impuestos municipales voluntarios», *Revista de Estudios Locales*, nº extraordinario, 2000, pag. 120; MARÍN-BARNUEVO FABO en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001, pags. 34 y ss, y en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras,» *Los Tributos Locales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pag. 491 a 493; o SÁNCHEZ GALIANA en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pag. 158.

(6) *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 821. Ver también «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *La Ley*, nº 3, 1989, pag. 795; donde, sin embargo, admite la posibilidad de que sea indirecto.

(7) También defienden la naturaleza de directo del ICIO autores como SIMÓN ACOSTA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista de Hacienda Local*, nº 57, 1989, pag. 359, sin entrar a valorar si el impuesto es directo o no, simplemente da por sentado que grava la actividad de construcción y, como esto ya lo grava el IAE, considera que debe suprimirse, por lo que está aceptando implícitamente que es directo. También HERNÁNDEZ LAVADO en «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Impuestos*, nº 23, 1989, pags. 960 y 961, aunque también defiende la doble imposición del ICIO con el IVA, lo cual implicaría que es indirecto. También FERNÁNDEZ JUNQUERA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, AAVV, Lex Nova, Valladolid, 1991, pag. 31; RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA en *Ley reguladora de las Haciendas Locales, II*, cit., pag. 372; ORÓN MORATAL en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pags. 81 y 82; o ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pags. 81 y 82. Posteriormente, ARNAL SURÍA se desmarca de RUBIO DE URQUÍA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Palau 14 – Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 29, 1997, pag. 249; donde afirma que el ICIO es indirecto. Sin embargo, en *Manual de ingresos de las corporaciones locales*, El Consultor, Madrid, 2001, pags. 603 y 604, no se decanta claramente por ninguna de las dos posibilidades.

(8) *Op. cit.*, pag. 836.

(9) *Op. cit.*, pag. 960.

mentan además que: «[...] si el impuesto recae sobre «cualquier construcción instalación u obra», parece obvio que nos encontramos ante una manifestación patrimonial de la capacidad contributiva de su dueño, y en consecuencia ante una imposición directa, ya que la materialización de la obra dependerá de la renta o el patrimonio del sujeto pasivo». En ambas sentencias se cuestionaba o no la exención del ICIO de un inmueble de una congregación religiosa, lo cual es permitido en base al argumento que he reproducido y al que sigue: «[...] no se trata de rendimientos que la Congregación vaya a obtener por el ejercicio de explotación económica ni los derivados de la explotación de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni se trata de rendimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta». Como ya se había dejado sentado que el ICIO era directo, si no es renta tenía que ser patrimonio, pero no argumentan qué es lo que evidencia que el ICIO grava un patrimonio.

Por su parte, PAGÉS I GALTÉS no se define en uno u otro sentido, pero considera que de ser directo podría colisionar con el IBI o el IAE, según se considere que grava la actividad de construcción o la titularidad de un inmueble (10), y de ser indirecto con el IVA, al considerarse que grava el gasto (11).

Aparte de estas dos posturas, nos encontramos con CHECA GONZÁLEZ que, defendiendo el carácter de indirecto del ICIO, defiende la doble imposición con el IBI y el IAE (12). Lo cual no es posible en base a los razonamientos que siguen a continuación.

Aunque teóricamente, si fuera un impuesto que recae sobre un patrimonio, podría gravar la construcción, instalación u obra una única vez, como hace el ICIO; lo lógico es que un impuesto que grave el patrimonio lo haga anualmente mientras éste permanezca en poder de su dueño, al igual que el IBI o el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, SÁNCHEZ GALIANA nos dice que: «No obstante, entendemos que el ICIO no incide sobre la posesión o titularidad de un elemento patrimonial», precisando acertadamente que el IBI utiliza el valor catastral como elemento de valoración, y además se devenga periódicamente, mientras que el ICIO grava el coste real y efectivo, y solamente una vez, lo que denota que no existe ninguna intención de gravar la posesión o la propiedad (13).

Tampoco grava una renta derivada de dicho bien inmueble, como ya se ha apuntado, porque en el momento del devengo no ha generado rendimiento alguno, como no fuera el rendimiento presunto de una futura venta, lo cual niega el art. 102.1 del Texto Refundido al establecer como base imponible el coste material, excluyendo expresamente el beneficio del contratista u otro elemento que no sea estrictamente un coste.

En esta misma línea, también se excluye el gravamen de cualquier rendimiento presunto, desde el momento en que sólo se gravan las construcciones, instalaciones u obras que requieran licencia, lo que supone que el rendimiento presunto que por un aumento del valor del bien pudieran producir otras que no requieran licencia no estaría gravado

(10) *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, Einia, Barcelona, 1993, pag. 24.

(11) «La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002, pag. 216.

(12) «La trasgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», *Impuestos*, nº 24, 1991, pag. 279.

(13) *Op. cit.*, pags. 426 y 427. También CORS MEYA opina lo mismo en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 842: «[El ICIO] Tampoco incide sobre la posesión o titularidad de un elemento patrimonial, no reincidiendo, por tanto, sobre el IBI o el Impuesto sobre el Patrimonio». En iguales términos se expresa LÓPEZ MARTÍNEZ en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 111.

por el ICIO, y deberían estarlo si lo que se busca es gravar el rendimiento que una obra puede generar en los bienes a los que afecta. La única justificación de esta no sujeción podría explicarse porque las obras que no requieren licencia son obras de poca entidad, por lo que sería una forma de establecer un mínimo exento para el ICIO.

Tampoco es un impuesto que recaiga sobre la transmisión del bien inmueble, porque el ICIO recae sobre el coste de realizarse la construcción, instalación u obra, y no sobre el valor de transmisión en venta.

En consecuencia, sólo nos queda una de las hipótesis, y es el consumo o gasto. Así lo defiende el Tribunal Supremo en sus sentencias de 27 de noviembre y 9 de diciembre de 1997 (RA 1997, 9281, y 1998, 487). La redacción es algo confusa. Primero afirman que: «es un Impuesto, en el sentido clásico del término, que grava la presunción de riqueza derivada de una inversión o actividad económica», a continuación reiteran que «el ICIO grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de una actividad económica, como es la ejecución de una construcción, instalación u obra», y concluyen que «el ICIO tiene, en realidad, por objeto una manifestación indirecta de una capacidad económica —como es la realización de construcciones—, que supone una muestra de circulación o consumo de riqueza».

En el caso del ICIO no se grava la realización de una actividad sino el consumo de los bienes que resultan de la misma, en tanto que son «bienes de consumo» (14), porque hay un beneficiario o consumidor de los mismos. En el caso del constructor es él mismo quien se beneficia de que la obra sea «consumida» al venderla, y finalmente es el comprador de la misma el consumidor final; y en el caso del propietario del bien inmueble es él como consumidor el que va a disfrutar de la mejora que la construcción, instalación u obra le va a reportar.

El propio ÁLVAREZ ARROYO sostiene que, a pesar de ser directo, jurídicamente, por no poderse repercutir legalmente, económicamente es indirecto, porque se está gravando la renta gastada (15), es decir, la riqueza que se manifiesta en el gasto ocasionado con ocasión de la realización de actividades de construcción, instalación y obras. Dicho gasto se deriva de la creación de ese bien como objeto de consumo, al margen de su titularidad o el rendimiento que pueda generar en un futuro (16).

(14) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 824. En igual sentido, Sánchez Galiana afirma, en *op. cit.*, pag. 418, que «[...] el objeto de gravamen del mismo sería la obra en cuanto objeto de consumo, en cuanto objeto que se realiza pasando a ser susceptible de ser utilizado»

(15) *Op. cit.*, pags. 239 y 286.

(16) Así lo afirma también MARÍN-BARNUEVO FABO en *op. cit.*, pags. 33 y 36: «[...] la capacidad económica sometida a gravamen es la que se pone de manifiesto al asumir un gasto consistente, precisamente, en la realización de construcciones, instalaciones y obras. Se trataría, por tanto, de un impuesto sobre el gasto o, mejor dicho, sobre unos consumos específicos, pues sólo queda sometido a gravamen el gasto destinado a la realización de obras. [...] Si atendemos a los criterios jurídicos de catalogación deberemos considerar que se trata de un impuesto directo [...]. Por el contrario, si atendemos a los criterios económicos de catalogación [...], deberemos atribuirle naturaleza de impuesto indirecto [...]». SÁNCHEZ GALIANA se pronuncia en este sentido en *op. cit.*, pag. 418: «[...] su naturaleza indirecta deriva de que en el ICIO se grava el gasto que supone la construcción, instalación u obra que se realiza, y ello es así en cuanto que la base imponible del impuesto [es] ...el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, es decir, el importe de lo efectivamente gastado en los bienes y servicios empleados en la realización de la construcción, instalación u obra». Al igual que CORS MEYA en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 841; en donde, tras un análisis brillante de todas las posibilidades (impuesto directo sobre la renta o sobre el patrimonio, indirecto sobre tráfico de bienes, especial), llega a la conclusión de que só-

También llega a la misma conclusión FERNÁNDEZ SEVILLANO, aunque por otra vía. Esta autora analiza diversos elementos que catalogarían un impuesto en directo o indirecto (17), así como la periodicidad o no del mismo, demostrando, sin lugar a dudas, que el ICIO es indirecto y grava el gasto (18).

No es posible, a mi parecer, la existencia de un impuesto mixto, o es directo o es indirecto, y dada la particular idiosincrasia del ICIO, hay que atender a aquellos indicios que le hacen parecerse más a uno u otro tipo de impuesto. Además, el ICIO es repercutido al consumidor de la construcción, instalación u obra, *indirectamente* a través del precio final de la obra (19).

Es la materia u objeto imponible lo que determina tal clasificación, porque es la riqueza económica objeto de gravamen la que dota de naturaleza a un impuesto concreto y justifica su existencia. En el IRPF, por ejemplo, es la existencia de una renta lo que da vida al impuesto, y no si este es o no repercutible. Lo mismo puede decirse respecto de cualquier otro de los impuestos de nuestro sistema tributario.

En consecuencia, considero que el ICIO es un impuesto indirecto, tal y como defiende el Texto Refundido de la LRHL (20), y como tal va a ser considerado en el análisis de la doble imposición que su existencia pueda producir en nuestro sistema tributario.

Otro aspecto discutible, que he mencionado más arriba, es el por qué el ICIO grava sólo las construcciones, instalaciones u obras que requieren licencia. Aunque tenga como finalidad el control de las obras que se realizan, ¿no atenta esto contra el principio constitucional de igualdad en el ámbito tributario?. A menos que se trate de crear un mínimo exento, como ya he comentado, ¿no hay una manifestación de riqueza en el caso de quien construye con licencia que quien lo hace sin ella? (21). Muchos autores ven en

lo el gasto o inversión es lo gravado por el ICIO: «[...] del redactado de todo el tributo se puede inferir que estamos ante un gravamen que pretende gravar las rentas utilizadas en la adquisición de un bien, esto es, el gasto que ocasiona la adquisición de un bien o la recepción de un servicio o trabajo realizado [...]». ARAGONÉS BELTRÁN *Anuario de Hacienda Local 1998*, cit., pag. 1851 y también en *Ley comentada de las Haciendas Locales*, cit., pag. 451, lo deja claro en los siguientes términos: «En cuanto al objeto del ICIO, ha de entenderse que la riqueza o elemento de la realidad económica que se ha elegido por el legislador para soportar el gravamen es el gasto ocasionado con ocasión de la realización de actividades de construcción, instalación y obras [...]». ÁLVAREZ CORBACHO y YEBRA MARTUL-ORTEGA, también apuntan lo mismo en *op. cit.*, pag. 132: «[...] nos encontramos ante un impuesto indirecto sobre el gasto realizado [...]». PAGÉS I GALTÉS defiende igualmente que el ICIO grava el gasto, en *La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera*, cit., pag. 216. También afirma lo mismo CALVO ORTEGA, aunque con otros términos, afirmando que el ICIO es en realidad un gravamen sobre la inversión, en *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, cit., pag. 36.

(17) En concreto si se recauda en períodos fijos a personas determinadas, qué grava, cuál es su objeto del tributo, si es o no legalmente repercutible, si es o no realmente trasladable y su analogía o no con otros impuestos de nuestro sistema.

(18) *Análisis del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit.

(19) Como lo apuntan FERNÁNDEZ JUNQUERA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo II, cit., pag. 31; y SÁNCHEZ GALIANA, *op. cit.*, pag. 421.

(20) La Orden de 20 de septiembre de 1989, que establece la estructura de los presupuestos de los Entes Locales, considera al ICIO como indirecto, en el art. 28 del Anexo III.

(21) COBO OLVERA, T.: «*El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia*», *Revista de Hacienda Local*, nº 71, 1994, pag. 394; y también *Hecho imponible y base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit. También ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 32, quien denuncia asimismo la vulneración del principio de igualdad respecto de la actividad de la construcción frente al resto de actividades empresariales y profesionales.

esto la intención del legislador de suprimir la tasa por licencia de obras y dejar al ICIO en su lugar, cosa que al final no ha sucedido (22). En el siguiente apartado analizamos este tema.

Finalmente, quedaría por comentar la polémica que se suscitó con la antigua regulación del precio público por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, en concreto del suelo, subsuelo o vuelo, que hoy es una tasa; y su posible doble imposición con el ICIO.

Así, si acudimos a la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid que regula esta tasa, en concreto la tasa por obras de apertura de calicatas, pozos, zanjas, tendido de carriles, colocación de postes, canalizaciones, acometidas, y en general, cualquier remoción de pavimento o aceras en la vía pública; así como la tasa por cualesquiera otros aprovechamientos especiales; ya no gravan un porcentaje de los ingresos brutos de la empresa constructora sino una cantidad por metro cuadrado y graduada en función de la categoría de la calle, que la Ordenanza también establece. Es evidente que nada tiene que ver el objeto del tributo de estas dos tasas con el del ICIO.

En el caso de la Ordenanza Fiscal que regula la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas suministradoras de servicios de suministros, se sigue gravando el 1,5 por 100 de los ingresos brutos de dichas empresas. Es obvio que el objeto del tributo de una tasa que recae sobre los ingresos brutos del sujeto pasivo o renta adquirida, es distinto del objeto del tributo de un impuesto que recae sobre la renta gastada por el sujeto pasivo. Tal y como está formulada, hace pensar que se trata más de un impuesto que de una tasa (23).

(22) Por ejemplo GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, cit., pag. 173, SIMÓN ACOSTA en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 359, PAGÉS I GALTÉS en *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, cit., pag. 25 y en *La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera*, cit., pag. 215, o HERNÁNDEZ LAVADO en *Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 959.

(23) Así lo creen también RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA en «*ey reguladora de las Haciendas Locales*, II, cit., pag. 205, y el primero en «*Algunas consideraciones en torno a la «tasa del tasa del uno y medio por ciento» reformada»*, *Tributos Locales*, nº 27, 2003, pags. 7 a 9; MARTÍN FERNÁNDEZ en «*El «precio público» local que deben satisfacer las empresas que prestan determinados servicios públicos de suministro y el IVA desde la perspectiva comunitaria»*, *Revista de Hacienda Local*, nº 71, 1994, pag. 382; y MUÑOZ MERINO en «*Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local»*, *Tributos Locales*, nº 16, 2002, pag. 60. Algunos de estos autores se plantean también si colisiona con el IVA por recaer sobre el volumen de ventas, afirmando RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA que sí, en *op. cit.*, por ese motivo; y MARTÍN FERNÁNDEZ que no porque no hay tráfico de bienes, en *op. cit.*, pags. 387 a 389, lo cual comparto. Debo mencionar aquí la STSJ de Asturias de 23 de enero de 2001 (*JT* 2001, 309), cuyo razonamiento, para argumentar que la tasa no grava lo mismo que el IVA, el IAE o el IS, es realmente sorprendente: «[...] al recaer el gravamen [...] sobre el total bruto facturado, sin incluir concepto tributario alguno, en consecuencia, no cabe invocar que la base de cálculo para determinar la base imponible resulta arbitraria y contraria a los elementos esenciales del tributo, referido a los ingresos brutos, al corresponderse con el total bruto facturado, independientemente de su cobro inicial, ni duplicidad o pluralidad de impuestos pues ni aparece gravado con el IVA, ni los pagos efectuados en concepto IAE o IS guardan relación alguna con el precio público que examinamos y que gravan la actividad propia de la explotación de la entidad suministradora de energía eléctrica». Me sorprende que utilice argumentos puramente contables, en lugar de los que debería utilizar, los argumentos jurídicos pertinentes, salvo que haya confundido doble imposición con sobreimposición.

No podemos dejar este punto sin revisar la abundante jurisprudencia que se generó cuando las tasas anteriores eran precios públicos. La base de los sucesivos recursos era que si el ICIO y la tasa por licencia de obras son lo mismo, y la tasa es incompatible con los precios públicos que comentamos, estos también lo son con el ICIO.

A favor de la compatibilidad por ser el hecho imponible del ICIO distinto del objeto del tributo del precio público se pronunciaron las SsTSJ de Aragón de 25 de marzo de 1991 (*AT*, 1991-1), de 1 de febrero de 1992 (*GF*, nº 101, 1992) y de 21 de junio de 1997 (*JT* 1997, 902); la STSJ de Castilla y León de 6 de octubre de 1993 (*JT* 1993, 1299); y las SsTSJ de Navarra de 5, 20 y 25 de mayo de 1992. Al margen de la confusión que se aprecia en las sentencias entre hecho imponible y objeto del tributo, todas coinciden en afirmar que ambas figuras no gravan lo mismo (24), fijándose sólo en la dicción literal de la LRHL.

El Tribunal Supremo ha declarado la compatibilidad en sus sentencias de 27 de noviembre, 9 y 19 de diciembre de 1997 (*RA* 1997, 9281; 1998, 487 y 520), y de 7 de febrero de 1998 (*RA* 1998, 1367 y 1920). Estas sentencias establecen las diferencias entre ambas figuras. En concreto, la segunda afirma que:

«Cuestión totalmente distinta es la referida a la compatibilidad entre el precio público al que reiteradamente venimos aludiendo y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al tratarse de ingresos de carácter muy distinto y que tienen, por ello, un tratamiento netamente diferenciado. El ICIO es un Impuesto, en el sentido clásico del término, que grava la presunción de riqueza derivada de una inversión o actividad económica, y el mencionado precio público es un ingreso —una prestación patrimonial de carácter público, según sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1.995— vinculado a determinadas prestaciones de servicios no obligatorios o a determinados aprovechamientos. Igualmente, las aludidas exacciones parten de unos hechos imponibles claramente diferenciados, ya que el ICIO grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de una actividad económica, como es la ejecución de una construcción, instalación u obra, y el precio público es una contraprestación pecuniaria que se satisface por el beneficio que representa la utilización privativa del dominio público; así mismo, la proyección de los dos gravámenes es muy diferente y totalmente independiente, pues mientras la utilización privativa de las vías públicas de un municipio perdura en el tiempo y, por ello, el precio público se abona anualmente, como contrapartida de un uso de un bien de dominio público local por un tiempo indefinido que se encuentra en función de la necesidad de aquél para la prestación del servicio por la empresa, el ICIO se agota o consume por el hecho de la construcción, instalación u obra cuyo reflejo en una actividad económica es el objeto del gravamen en cuestión.

El carácter netamente diferenciado del precio público por aprovechamientos especiales y del ICIO resulta evidente, así mismo, si se tiene en cuenta que este último es el único de los cinco impuestos municipales regulados en la Ley de Haciendas Locales de 1.988 que supone una novedad, pues los otros que allí se recogen sustituyen, reformándolas o modificándolas, a las antiguas figuras impositivas que ya existían en

(24) De acuerdo con esta postura se han manifestado SARTORIO ALBALAT en «Los precios públicos en particular», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 506; PAGÉS I GALTÉS en *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, cit., pags. 28 y 29, y en «El ICIO y la licencia de obras», *Col. Jurisprudencia Práctica*, nº 67, Tecnos, Madrid, 1994, pag. 14; y VALDIVIESO FONTÁN en *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Comares, Granada, 2000, pag. 166.

la normativa anterior a la precitada Ley, lo que supone que el legislador ha querido introducir un Impuesto que grava un nuevo hecho imponible, cual es la utilización o inversión que el sujeto pasivo realiza de su riqueza, al tener el ICIO por objeto una manifestación indirecta de una capacidad económica, como es la realización de construcciones, instalaciones u obras que suponen una muestra de circulación o consumo de riqueza.

En consecuencia con cuanto ha quedado razonado, debemos establecer que son perfectamente compatibles, por su naturaleza, objeto y finalidad, el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras y el precio público a que se hace referencia en el párrafo segundo del artículo 45-2 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales».

Respecto a este razonamiento tengo mis reservas (25). Si bien, como ya he dicho, las sentencias del Tribunal Supremo establecen las diferencias entre ambas figuras, ninguno de los criterios diferenciadores es argumento suficiente para sostener la compatibilidad entre ambas figuras (26).

En contra de la compatibilidad porque gravan la misma capacidad económica, se pronunciaron las SsTSJ de Cataluña de 31 de enero de 1992 (*AT*, 1992-1) y de 27 de marzo, 17 de mayo y 16 de octubre de 1996 (*JT* 1996, 624 y 1501); la STSJ de Murcia de 21 de septiembre de 1992 (*JT* 1992, 324); la STSJ de Navarra de 15 de septiembre de 1993 (*JT* 1993, 1130), las SsTSJ de Valencia de 27 de noviembre de 1992 y de 19 de febrero de 1993; la STSJ de Cantabria de 8 de octubre de 1993; y la STSJ de Andalucía de 12 de mayo de 1997 (*JT* 1997, 569). Estas sentencias consideran que sí se grava lo mismo porque el aprovechamiento o utilización privativa del suelo, subsuelo o vuelo implica hacer obras necesariamente, para hacerlo viable, sin que la realización de la obra implique una capacidad económica adicional o costes adicionales para quien ya abona el precio público por el propio aprovechamiento (27).

La misma argumentación fue empleada por las SsTSJ de Cataluña de 5 de febrero y de 9 de abril de 1997 (*JT* 1997, 447 y 650), cuando se pronunciaron sobre la compatibilidad o no del ICIO con los precios públicos por aprovechamientos especiales (en concreto la abertura de zanjas en la vía pública o en terrenos del común), añadiendo, además, que el precio público gravaba la ejecución de unas obras específicas.

(25) No obstante, ha sido utilizado por las SsTSJ de Extremadura de 19 de febrero de 1999 (*JT* 1999, 264) y las de 30 de julio de 2001 (*JUR* 2001\271539 y 271543), las SsTSJ de Cataluña de 13 de enero de 1999 (*JT* 1999, 60), 23 de febrero de 2001 (*JT* 2001, 961) y 14 de junio de 2002 (*JT* 2002, 1608), las SsTSJ de Navarra de 15 de octubre de 1999 (*JT* 1999, 1888) y 19 de enero y 31 de marzo de 2000 (*JT* 2000, 265 y 540), las SsTSJ de Aragón de 21 de junio de 1997 (*JT* 1997, 902), 19 de enero de 2000 (*JT* 2000, 760) y 2 de enero y 6 de abril de 2001 (*JT* 2001, 632 y 1762), la STSJ de La Rioja de 18 de enero de 1999 (*JT* 1999, 89); la STSJ de Madrid de 22 de enero de 2002 (*JUR* 2002/134240); y la STSJ del País Vasco de 13 de julio de 2001 (*JUR* 2001\308901).

(26) En igual sentido se pronuncia MARÍN-BARNUEVO FABO en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 248. PELLICER CÍSCAR da por bueno el razonamiento del Tribunal Supremo en «La reforma del ICIO operada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Tributos Locales*, nº 34, 2003, pag. 88.

(27) De esta opinión son ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 56; CHECA GONZÁLEZ en «¿Es compatible la percepción simultánea por parte de los Ayuntamientos de un precio público por aprovechamientos especiales en la vía pública, de una tasa por otorgamiento de licencia urbanística y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras?», *Jurisprudencia Tributaria*, 1996-II, pag. 1468; y ARAGONÉS BELTRÁN en *Anuario de Hacienda Local 1998*, cit., pag. 1850.

3. EL ICIO Y LA TASA POR LICENCIA DE OBRAS

Para sostener lo que diremos a continuación, hay que dejar sentado que si la tasa por licencia de obras cumpliera su verdadera función no estaríamos hablando de doble imposición entre estas dos figuras. Como veremos a continuación, el objetivo de un tipo de tasas es que el administrado abone el coste que ha supuesto un servicio prestado por la administración, en este caso la concesión de la licencia, lo cual hace que sea distinta de un impuesto.

Dado que en el caso de la licencia de obras esto no se produce, porque los Ayuntamientos han estado utilizando como base de gravamen el coste de la obra en lugar del coste del servicio prestado (28), debemos analizar su más que probable doble imposición con el ICIO.

Incluso el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto, a veces a favor y a veces en contra de los Ayuntamientos. A favor de que se utilice dicho coste de la obra se pronunció, por ejemplo, en la STS de 26 de febrero de 1988 (RA 1988, 1036): «[...] la liqui-

(28) Esta situación ha sido denunciada por numerosos autores: SIMÓN ACOSTA en «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», «El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales», cit., pags. 67 y 68, en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 358 y 359, y en *Reflexiones sobre la reforma de los impuestos y tasas municipales*, cit., pag. 195; MERINO JARA en «El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, nº 11, 1988, pag. 133; HERNÁNDEZ LAVADO en *Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 958 a 960; GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, cit., pag. 173; FERNÁNDEZ JUNQUERA en «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *La Reforma de las Haciendas Locales*, cit., pags. 36 y 37; BAREA VIDIELLA en *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas*, Comares, Granada, 1991, pags. 11 y 13; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en *Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas*, cit., pag. 793 o en *Sistema Tributario Español y Comparado*, cit., pags. 822 y 823; ARAGONÉS BELTRÁN en *Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I)*, cit., pag. 163; PAGÉS I GALTÉS en «La impugnación del Impuesto sobre Construcciones», cit., pag. 25, y en *La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera*, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 114, 2002, pag. 215; CORS MEYA en «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, cit., pag. 839 y 840; COBO OLVERA en «Hecho imponible y base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Actualidad Tributaria*, 1993-2, D-58; LAGO MONTERO en *Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las corporaciones locales*, cit., pag. 86; ORÓN MORATAL en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial*, cit., pag. 332; HERRERA MOLINA en *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, cit., pag. 529; MARÍN-BARNUEVO FABO en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 27 y 28, y en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Los Tributos Locales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pags. 485, 487 y 488; ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Col. Leyes Tributarias Comentadas, cit., pags. 235 y 237; CAYÓN GALIARDO en *Los impuestos en España*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pag. 772; COLLADO YURRITA en *El ICIO: algunas cuestiones controvertidas*, cit., pag. 16; SÁNCHEZ GALIANA en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, cit., pag. 157; PLAZA VÁZQUEZ y VÁZQUEZ DEL REY en *Tratado de Derecho Municipal, II*, cit., pags. 2655 y 2656; PELLICER CÍSCAR en «La reforma del ICIO operada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Tributos Locales*, nº 34, 2003, pag. 76; PÉREZ LARA en «Algunos aspectos controvertidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 2118; MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALIARDO en *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pag. 880; o CAAMAÑO RIAL en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, (trabajo inédito), pag. 5.

dación de la tasa por la licencia urbanística, cuyo importe se calcula en función del presupuesto de las obras, puede ser modificada si al término de la obra el coste excede del primitivo presupuesto [...]. Más extensamente, la STS de 17 de enero de 1994 (RA 1994, 316), afirma que:

«La recurrente considera que no puede aceptarse esa interpretación porque precisamente el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras es la base imponible del impuesto que grava su realización, según el art. 103 de la Ley de Haciendas Locales, por lo que si se adoptara ese criterio se gravaría dos veces el mismo hecho imponible. Sin embargo, la postura reseñada no advierte que en la Ley de Haciendas Locales el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, aunque siga aludiendo a la licencia municipal de obras urbanísticas como presupuesto normativo del hecho imponible constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija proveerse de aquella, no se configura como una tasa por lo que, independientemente de la utilidad de parte de la doctrina jurisprudencial elaborada a propósito de la antigua tasa por licencia de obras, dada la comunidad de muchos de los elementos definidores de aquella y del actual impuesto, no grava la actividad administrativa tendente a conceder la licencia, sino la capacidad contributiva manifestada por la construcción, instalación u obra, de donde resulta que no existe incompatibilidad alguna entre uno y otro tributo, como patentemente resulta del art. 23.2 b) de la referida Ley de Haciendas Locales que expresamente alude a las tasas establecidas por el otorgamiento de licencias urbanísticas ni tampoco inconveniente para que la base imponible de esta última se determine con parecidos criterios a los del impuesto. Ello supuesto, la expresión coste global de un proyecto alude, como ha declarado la Sentencia recurrida, al conjunto de gastos necesarios para la ejecución de la totalidad de sus previsiones, sin que puedan invocarse en contra las Sentencias de esta Sala de 19 de abril de 1980, 18 de abril de 1983 y 10 de mayo de 1982, que, así como la de 5 de marzo de 1990, se refieren a unos supuestos de hecho (licencias concedidas para redes de distribución de gas en las que se excluía de la base imponible el valor de las instalaciones mecánicas a instalar) que nada tienen que ver con el que ahora analizamos.

Finalmente, invoca la recurrente como infringidos los arts. 7.º, 9.º, 10 y 19 de la vigente Ley de Tasas y Precios Públicos en cuanto que, al igual que el art. 24 de la Ley de Haciendas Locales, determinan que el importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, pero del examen de la Sentencia resulta que se ha producido una precisa valoración de ese principio y, en su virtud, se ha declarado procedente la aplicación de un tipo del 0,50 por 100 sobre la base imponible que ha de determinar una cuota muy inferior a ese tope legal. Las argumentaciones de la recurrente se apoyan en una distinta apreciación del importe de tales costes que no pueden ser cuestionado ante esta Sala, cuyos poderes en el recurso de casación no alcanzan a la revisión de la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal a quo».

En resumen, que la utilización del coste de la obra como base imponible de la tasa es correcto porque el tipo del 0,5 por 100 hace que el importe final de la tasa no supere el coste del servicio.

En contra, en cambio, tenemos la STS de 15 de octubre de 1998 (RA 1998, 8388):

«En efecto, la Tasa de Licencia de Obras, como resultado de la aplicación de tipos porcentuales, de cierta entidad, incluso progresivos, aplicables sobre el coste real de las obras, se había convertido realmente en un Impuesto, debido a la total disociación funcional con el coste de los servicios prestados por el otorgamiento de las licencias. Esta extraña transustanciación de la Tasa de Licencia de Obras fue legalizada, cre-

ando el ICIO que la sustituyó, a la vez que se redujo hasta términos normales la Tasa de Licencia de Obras».

La STS de 3 de julio de 1999 (RA 1999, 7095) razonó que:

«[...] el ICIO se creó para restablecer la verdadera naturaleza y fundamento tributario de la Tasa por licencia de obras, que paulatinamente se habían ido desvirtuando como consecuencia de la aplicación de altos tipos a los presupuestos de las obras, lo cual eliminaba la debida relación funcional de la Tasa de Licencia de Obras con su hecho imponible que es la prestación de los servicios municipales de control de las edificaciones y uso del suelo, que exigen la concesión de la correspondiente Licencia, según el entonces art. 178 de la Ley del Suelo, a cuyo efecto, la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, creó el ICIO, para gravar la especial capacidad de pago puesta de manifiesto por las construcciones, instalaciones, obras, y a su vez reducir a sus justos términos la Tasa de Licencia de Obras».

a) Hecho Imponible y Objeto del Tributo

Una vez más el hecho imponible es distinto pero el objeto del tributo es el mismo (29). En el ICIO el hecho imponible es la realización de determinadas construcciones, instalaciones u obras (art. 100 del Texto Refundido) y en la Tasa es la realización de la actividad administrativa consistente en el otorgamiento de la licencia (art. 20.4.h) del Texto Refundido).

Los hechos imponibles son diferentes, no cabe duda (30), pero no hay que olvidar que las Tasas también son tributos y deben gravar una capacidad económica. Por lo tanto, el objeto del tributo, la capacidad económica que realmente se grava, es en ambos casos el gasto que se produce por la realización de una construcción, instalación u obra; de acuerdo con la práctica habitual de los Ayuntamientos que hemos comentado.

Así lo afirma también ÁLVAREZ ARROYO: «La materia imponible de ambos tributos [...] no difiere en absoluto, en ambos casos se está sometiendo a gravamen el gasto ocasionado como consecuencia de la realización de una construcción, instalación u obra [...]» (31). También reitera en otra obra que «la materia imponible del ICIO y la tasa por licencia de obras no difiere en absoluto [...] en los dos casos el elemento de la realidad sometido a imposición es el mismo, la realización de una construcción, instalación u obra, por tanto, podemos afirmar que existe doble imposición entre Impuesto y tasa, otra cuestión es la de que el hecho imponible sea distinto, que lo es [...]» (32). De igual modo, COBO OLVERA dice que el ICIO y la Tasa por licencia de obras no deberían coexistir, ya que en lo esencial ambos gravan lo mismo (33), al igual que GOROSPE OVIEDO (34).

(29) Esta misma frase la utiliza YEBRA MARTUL-ORTEGA en *Tasas y precios públicos en la nueva hacienda local española*, Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pag. 489.

(30) Así lo cree también VALDIVIESO FONTÁN en *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 162 y 163.

(31) *Op. cit.*, pag. 50.

(32) *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Tributos Locales, Col. Leyes Tributarias Comentadas, cit., 2002, pag. 287.

(33) *Hecho imponible y base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit.

(34) *El sistema de financiación mediante recargos como alternativa a los impuestos municipales*, Hacienda y Finanzas Municipales, Marcial Pons, Barcelona, 2001, pag. 207.

En contra se pronuncia POVEDA BLANCO cuando afirma que el ICIO es un impuesto indirecto «cuyo hecho imponible y su naturaleza es diferente a los de la tasa por licencia de obras con la que no incurre en sobreimposición» (35). Es cierto lo primero, como ya se ha dicho, y lo segundo en tanto en cuanto tasa e impuesto no son lo mismo, pero no nos habla este autor del objeto del tributo, que sin duda ambos lo tienen. No comparto su opinión de que la doctrina es unánime al considerar la no existencia de doble imposición entre estos dos tributos (36). En cambio, estoy de acuerdo con él respecto a la necesidad de clarificar el concepto de dueño (37), cosa que la nueva LRHL ha intentado, y creo que lo ha conseguido, aunque la redacción utilizada no es la mejor, a mi juicio.

De igual modo, la jurisprudencia se expresa en contra en, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1992 (RA 1992, 770), 17, 18 y 28 de enero y 11 de octubre de 1994 (RA 1994, 316, 317, 345 y 8197), 24 de junio y 24 de noviembre de 1996 (RA 1996, 4970), 5 de mayo, 18 de junio y 11 de diciembre de 1997 (RA 1997, 3719 y 4826; y 1998, 495), 16 y 21 de marzo de 1998 (RA 1998, 1949 y 2278), y 26 de junio y 11 de noviembre de 1999 (RA 1999, 4323; *Cendoj* 28079130021999100494), donde se predica que ambos impuestos son compatibles porque el hecho imponible es distinto. Reproduzco a continuación el párrafo que se repite en todas ellas hasta 1997, inclusive, y en las de 1999 en parte:

«Por lo que se refiere a la compatibilidad entre el ICIO y la tasa por licencia de obras correspondiente a una misma edificación, en Sentencia de 17 de enero de 1994 hemos declarado que el hecho imponible del ICIO viene constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija proveerse de licencia municipal, por lo que, aunque este último requisito sea uno de los elementos que delimitan su hecho imponible, en él se grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de la obra, construcción e instalación, que es algo conceptualmente diferente de la actividad municipal necesaria para la verificación de la concurrencia de las condiciones necesarias para que la licencia pueda ser concedida, que es lo que constituye el hecho imponible en la tasa por licencia de obras, por lo que entre una y otra no existe la duplicidad que denuncia la parte apelante» (38).

No obstante, en los pronunciamientos de 1998 se produce un sesgo curioso: «Por otra parte, la compatibilidad de la tasa con el impuesto aquí cuestionado, como las sentencias antes citadas tienen declarado consolidando una continuada línea jurisprudencial, deriva de su distinto objeto, puesto que en el ICIO se grava la capacidad económica –y, por tanto, contributiva– puesta de manifiesto con la realización de la obra, construcción e instalación, que es algo conceptualmente diferente de la actividad municipal necesaria para la verificación de que concurren las condiciones legales precisas para la concesión de la licencia, que es lo que constituye el hecho imponible de la tasa, del que forma par-

(35) *El IBI y el ICIO ante la inminente reforma de la Hacienda Local*, cit., pag. 26. Opinan lo mismo que este autor RUBIO DE URQUÍA en *La Ley Reguladora de Haciendas Locales*, Abella, Madrid, 1989, pag. 374; QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ en *El ICIO y la tasa por licencia de obras*, Abella, Madrid, 1995, pags. 32 a 43; COLOMER FERRÁNDIZ en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 249; ARNAL SURÍA en *Manual de ingresos de las corporaciones locales*, cit., pag. 604; CABALLERO GEA en *Licencias, tasas e impuestos municipales*, Dykinson, Madrid, 2003, pag. 261; PELLICER CÍSCAR en «La reforma del ICIO operada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Tributos Locales*, nº 34, 2003, pag. 86; y la *Guía de las Haciendas Locales*, CISS, Valencia, 2005, pag. 448.

(36) *Op. cit.*, pag. 29.

(37) *Op. cit.*, pags. 27 y 28.

(38) Siempre y cuando la tasa no supere el coste del servicio, como venimos diciendo.

te, también, el otorgamiento de aquella. [...] En consecuencia, pues, la compatibilidad entre una y otra modalidad impositiva es completa y no puede, por tanto, apreciarse en su concurrencia duplicidad impositiva alguna». Vemos que ya no sólo se habla de que el hecho imponible sea distinto, sino también de que el objeto del tributo es distinto, lo cual comparto siempre que los Ayuntamientos respeten este hecho a la hora de cuantificar la tasa.

De igual forma se pronuncian los Tribunales Superiores de Justicia (39). Valgan por todas el FJ 3º de la STSJ de Andalucía de 22 de abril de 1991 (AA, 1991-1): «[...] Por lo que respecta al apartado a) no puede admitirse la incompatibilidad de la Ordenanza por Licencias Urbanísticas con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, pues en uno y otro supuesto el hecho imponible es distinto [...]», el FJ 3º de la STSJ de Aragón de 7 de mayo de 1991 (AT, 1991-2): «[...] para que dicha doble imposición pudiera estimarse sería necesario que una misma renta o bien resultara sujeto a imposición por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa, y en el caso de los tributos referidos, puede afirmarse que los mismos tienen como sustento hechos imponibles diferentes»; o el FJ 6º de la STSJ de Cataluña de 31 de enero de 1992 (AT, 1992-1) y el FJ 2º.III de la STSJ de Cataluña de 19 de abril de 1997 (JT 1997, 650): «La solución es, aparentemente, más compleja respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras [...], cuyo hecho imponible y régimen de gestión es distinto del de la Tasa por Licencia de Obras, con el que resulta compatible». Nuevamente vemos la teoría que siempre ha defendido el Tribunal Constitucional, que se centra en los hechos imponibles y deja de lado el objeto del tributo.

En el medio de estas dos posturas se coloca PAGÉS I GALTÉS, que si bien afirma que los hechos imponibles de ambos tributos son distintos, existe doble imposición: «[...] creemos lógico sostener que, si bien el ICO representa un cierto solapamiento impositivo con respecto a la tasa, su distinto hecho imponible y naturaleza atemperan en gran medida la duplicidad impositiva que pudiera predicarse respecto a la exacción conjunta de ambos tributos [...]» (40). Estoy totalmente en desacuerdo con él porque el «solapamiento» se debe basar en el objeto del tributo, y si este se produce, el que los hechos imponibles sean distintos no «atempera» nada. Si la tasa tuviera en cuenta el coste del servicio, daría toda la razón a PAGÉS, pero si los Ayuntamientos continúan con la práctica dicha, debo oponerme a su opinión.

(39) En concreto las SsTSJ de Valencia de 21 de diciembre de 1990 (EC, nº 18, 1994), 24 de junio y 20 de septiembre de 1991 (EC, nº 18, 1994; GF, nº 93, 1991) y 9 de marzo de 1992; de Asturias de 14 de diciembre de 1990 (EC, nº 18, 1994) y de 15 de enero y 12 de marzo de 1991 (incluida en la obra de MERINO JARA *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*); de Aragón de 9 de febrero (AT, 1991-1), 25 de marzo (AT, 1991-1) y 7 de mayo de 1991 (AT, 1991-2), 1 de febrero de 1992 (GF, nº 101, 1992) y 21 de junio de 1997 (JT 1997, 902); de Andalucía de 22 de enero, 22 y 26 de abril de 1991 (Impuestos, 1992-I; AA, nº 12, 1991), 15 de marzo de 1993 (incluida en la obra de COBO OLVERA *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia*), y 21 de diciembre de 2001 (JT 2002, 759); de Cataluña de 20 de septiembre y 20 de noviembre de 1991 (QF, nº 95, 1992; AT, 1992-1), 31 de enero y 5 de mayo de 1992 (AT, 1992-1) y 5 de febrero, 19 de abril y 4 de julio de 1997 (JT 1997, 447, 650 y 880); de Baleares de 25 de marzo, 31 de mayo y 24 de junio de 1991 (incluidas en la obra de MERINO JARA *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*); y de Galicia de 15 de julio de 1991. Todas afirman que los hechos imponibles del impuesto y de la tasa son sustancial y formalmente distintos, pudiéndose compatibilizar la exacción de ambas figuras. Lo mismo opina CHECA GONZÁLEZ en *No existe doble imposición entre el ICIO y el IBI*, cit., pag. 1599. La incompatibilidad es defendida por la STSJ de Murcia de 21 de septiembre de 1992 (JT 1992, 324) y por la STSJ de Valencia de 27 de noviembre de 1992.

(40) *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, cit., pag. 26.

Finalmente debemos plantearnos qué ocurriría si el importe de la tasa se limitara a cubrir el coste del servicio administrativo prestado, como debería ser, y no a un porcentaje sobre el coste de la construcción, instalación u obra, que es lo que ha estado ocurriendo antes de la creación del ICIO y, lamentablemente, también después.

Los parlamentarios que debatieron la LRHL consideraron que en caso de coexistir el ICIO y la tasa, la tasa debería limitarse al gasto que provoca la tramitación del expediente, criterio no precisamente respetado por los Ayuntamientos (41). En tal sentido se pronuncian las SsTSJ de Cataluña de 20 de septiembre y 29 de noviembre de 1991 (*QF*, nº 95, 1992 y *AT*, 1992-1). Esta última, en su FJ 4º dice: «[...] tratándose de tasas por el otorgamiento de licencias urbanísticas, seguir cualquier precedente ilegal en esta cuestión resulta llamativamente rechazable desde el momento en que la nueva regulación de las Haciendas Locales ha introducido un nuevo impuesto, el relativo a Construcciones, Instalaciones y Obras, con el que pueden los Ayuntamientos obtener la misma recaudación que anteriormente obtenían mediante la percepción en importes ilegales de aquellas tasas». Y en igual sentido la STSJ de Extremadura de 3 de marzo de 1994 (*JT* 1994, 312) o la STSJ de Andalucía de 12 de julio de 1993 (*AT*, nº 45, 1993) o la STSJ de La Rioja de 19 de julio de 1993 (*JT* 1993, 967), entre otras.

Entiendo que, de respetarse lo que los parlamentarios afirmaron, no existiría doble imposición porque la tasa lo único que buscaría es resarcir a la Administración del gasto incurrido por expedir la licencia, y no, como ocurre, establecer un tipo de gravamen sobre el coste de la obra, en cuyo caso sí habría, claramente, doble imposición (42).

PLAZA VÁZQUEZ y VÁZQUEZ DEL REY lo expresan con total claridad: «[...] son formalmente tasas [...] si su régimen de cuantificación tendiese a aproximarse, por lo menos, al coste del servicio provocado por el ciudadano que solicita la licencia y excita la actividad de control urbanístico. Sin embargo, cuando el régimen de cuantificación de la tasa se desvincula de la actuación administrativa y considera única y exclusivamente la riqueza asociada a la nueva construcción (el presupuesto de la obra), la situación es distinta. Aunque a esa figura siga denominándosele tasa, existen serias y fundadas dudas de que tal categorización resulte correcta; y más todavía cuando los tipos impositivos que se aplican a esa llamada base imponible llegan a ser del 4 o 5 por 100 y de su aplicación resultan cantidades escandalosas, muy lejanas del hipotético coste de mantenimiento de los servicios de control urbanístico del Ayuntamiento [...]» (43).

(41) Ver Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 8 de noviembre de 1988, nº 362, pag. 12470. En el mismo sentido se pronuncian LÓPEZ MARTÍNEZ en «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, Vol. II, Comares, Granada, 1998, pag. 111; y VALDIVIESO FONTÁN en *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 151.

(42) De la misma opinión son YEBRA MARTUL-ORTEGA en *Tasas y precios públicos en la nueva hacienda local española*, cit., pag. 489; MARTÍN DELGADO en *Sobre la Ley de Haciendas Locales*, La evolución del derecho en los diez últimos años, Tecnos, Madrid, 1992, pags. 109 y 110; PAGÉS I GALTÉS en *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, cit., pag. 26; PALAO TABOADA en *Adaptación de la tributación local al Estado de Derecho*, cit., pag. 216; ORÓN MORATAL en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial*, cit., pag. 332; COLLADO YURRITA en *El ICIO: algunas cuestiones controvertidas*, cit., pags. 16 y 17; MONASTERIO ESCUDERO con SUÁREZ PANDIELLO en *Manual de Hacienda Autónoma y Local*, cit., pag. 381; CAYÓN GALIARDO en *Los impuestos en España*, cit., pag. 772; y ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos de las corporaciones locales*, El Consultor, Madrid, 2001, pag. 740.

(43) *Tratado de Derecho Municipal, II*, Civitas, Madrid, 2003, pags. 2655 y 2656. Lo mismo opinan SIMÓN ACOSTA en *Reflexiones sobre la reforma de los impuestos y tasas municipales*, cit., pags. 194 y 195; y SÁNCHEZ SÁNCHEZ en «Los impuestos municipales voluntarios», *Revista de Estudios Locales*, nº extraordinario, 2000, pag. 118. Lo peor de todo es que el ICIO no ha erradicado esta práctica irregular de los Ayuntamientos.

b) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es también el mismo, pues en el ICIO lo son «las personas físicas, personas jurídicas o Entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella» (art. 101.1 del Texto Refundido), y en la Tasa «las personas físicas y jurídicas así como las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, [...] que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las Entidades Locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el art. 20.4 de esta Ley» (art. 23.1.b) del Texto Refundido), es decir, los propietarios de los inmuebles donde se realiza o el propietario de la obra, según cada caso (44). Evidentemente, si la licencia la solicita quien va a ejecutar la obra, y no es propietario del inmueble, repercutirá la tasa al propietario del inmueble.

El art. 101.2 del Texto Refundido establece un sustituto del contribuyente: «En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha». Cuando intervenga la figura del sustituto no habrá identidad de sujetos pasivos, a menos que el sustituto efectivamente exija al contribuyente el importe satisfecho y este lo abone. COBO OLVERA opina que en el caso de que el sustituto sea quien solicite la licencia, puede llegar a involucrar en la relación tributaria a alguien ajeno a la misma, como podría ser cualquier solicitante de licencia que no actúe en nombre propio, sino que actúa como un gestor (45).

c) Conclusiones

Se cumplen los dos requisitos, que ambos tributos recaen sobre el mismo objeto del tributo y sobre el mismo sujeto pasivo, por lo tanto hay doble imposición.

El Texto Refundido de la LRHL recoge un mecanismo para resolver el problema de doble imposición que se plantea. El art. 103.3 admite la doble imposición entre el ICIO y la tasa, pues se lee que «Las Ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate».

La cuestión es que no debería decir «podrán» sino «deberán», porque la existencia de doble imposición dependerá de la decisión del Ente Local de aplicar o no la deducción, con lo que nos encontramos con lugares donde habrá doble imposición y otros donde no. Evidentemente, en caso de desaparecer los abusos cometidos por los Ayuntamientos, la deducción en la cuota también debería desaparecer (46).

(44) Para BANACLOCHE PALAO, D'OCÓN ESPEJO y GARCÍA ARANDA el sujeto pasivo del ICIO es siempre «[...] quien encargue y decida la obra, satisfaciendo el precio correspondiente», en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 224.

(45) *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia*, cit., pags. 420 y 421. En igual sentido GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, cit., pag. 174.

(46) Tesis esta defendida por POVEDA BLANCO y SÁNCHEZ SÁNCHEZ en *La financiación impositiva municipal. Propuestas para su reforma*, cit., pag. 111.

La Tasa que venimos comentando queda excluida de la base imponible del ICIO conforme al art. 102.1 del Texto Refundido, como ya hemos dicho con anterioridad.

Además, autores como ÁLVAREZ ARROYO hablan de suprimir uno de los dos. Éste reconoce tácitamente la necesidad de suprimir la tasa o el ICIO, al afirmar que «parece claro que la supervivencia de la tasa, tras la creación del impuesto, supone un atentado al principio de capacidad económica, pues estamos ante una sobreimposición excesiva sobre la misma materia imponible. Si bien es cierto que en el ámbito local resulta harto difícil evitar la misma, ya que de lo contrario no se dejaría margen alguno a los tributos propios de las Corporaciones Locales, tal circunstancia no puede servir de excusa para establecer sobre un mismo objeto todos los tributos que se quiera» (47). Afirmación que suscribo íntegramente, pero que dependerá del importe a que se llegue según cada caso.

PAGÉS I GALTÉS defiende la supresión del ICIO en estos términos: «En cualquier caso, parece evidente que existe una cierta duplicidad impositiva con otros tributos, cosa que, unida a su deficiente configuración técnica, justifica que se haya abogado por su supresión» y su absorción por la tasa, siendo el límite máximo de la misma superior al coste del servicio (48). Es decir, dejando las cosas como estaban antes de la LRHL de 1989.

No es el principio de capacidad económica el que resulta más dañado, sino el principio de igualdad, porque, tal y como expresa la STSJ de Canarias de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 972), «[...] lo que no se entiende muy bien es por qué ha hecho depender el legislador el hecho imponible del ICO de la sujeción o no de la construcción al régimen de licencia previa, pues si lo que pretende el ICO, como todo impuesto, es gravar una manifestación de capacidad económica, resulta incomprensible que haga depender la aplicación de este gravamen de un dato tan baladí, desde un punto de vista tributario, como es si la obra precisa o no de autorización municipal. La importancia práctica de la cuestión la evidencia precisamente el presente supuesto, puesto que las obras de urbanización litigiosas ponen de relieve una importante manifestación de riqueza, y, no obstante, no quedan sujetas al impuesto por el mero hecho de no precisar licencia municipal. Sin embargo, el ciudadano que gana el salario mínimo interprofesional y desee construirse una humilde vivienda, deberá tributar por el ICO, pese a disponer de una capacidad económica más bien precaria, pudiendo ello constituir una seria violación del principio constitucional de igualdad tributaria». Creo que el Tribunal lo deja bien claro.

No puedo estar más en desacuerdo con la opinión del Tribunal de que la exigencia de autorización previa sea un dato baladí. Si analizamos los arts. 3 y 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid que regula las licencias urbanísticas, vemos que grava solamente determinadas obras de gran envergadura (ya he comentado con anterioridad que puede deberse a un tema de un mejor control de las obras que se realizan o de no poder controlar otras de menor entidad).

4. EL ICIO Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

a) Hecho Imponible y Objeto del Tributo

Antes de entrar a analizar la normativa de ambos impuestos, habría que hablar del objeto imponible del IVA. El art. 1 de la LIVA afirma que «[...] es un tributo de natura-

(47) *Op. cit.*, pag. 50.

(48) *La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera*, cit., pags. 216 y 217. Esta misma postura la defiende MERINO JARA en *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, cit., pags. 133 y 134.

leza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes».

Ahora bien, ¿qué significa consumo?. ALBIÑANA lo define como la utilización de bienes y servicios para nuestra satisfacción personal y la de aquellas otras personas dependientes económicamente de nosotros o destinatarios de nuestros regalos y donaciones (49).

El art. 4 de la LIVA define que el hecho imponible del impuesto será «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional [...]». Es decir, el IVA no grava directamente a las economías personales o familiares sino que recae en cada una de las fases del proceso productivo, siendo la última de ellas la fase de venta al público o a las empresas, como consumidores finales.

Por otra parte, el IVA define lo que se entiende por entrega de bienes y prestación de servicios, y después enumera los distintos supuestos. El art. 8.Dos.1º de la LIVA dice que se considerarán entregas de bienes «las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación [...] cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible» (50). Este supuesto se ve completado por el art. 11.Dos.6º de la LIVA, que considera prestaciones de servicios «las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el art. 8 de esta Ley» (51). Por lo tanto, estaremos ante una entrega de bienes cuando se ejecute una obra o se realice un trabajo por encargo de un tercero y que es quien aporta los materiales, y ante una prestación de servicios cuando sea el cliente quien aporte los materiales, y en caso de aportarlos las dos partes se aplica la norma del 20 por 100 (52).

En este caso, además de ser el objeto del tributo el mismo, desde mi punto de vista el hecho imponible también es el mismo. Así, ÁLVAREZ ARROYO afirma que «En consecuencia, estamos en presencia de dos tributos con el mismo hecho imponible [parcialmente],

(49) *Sistema Tributario Español y Comparado*, cit., pag. 433.

(50) El art. 14.3 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, permite gravar las ejecuciones de obras como entrega de bienes, pero no especifica cuáles.

(51) El art. 24.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, permite gravar las ejecuciones de obras como prestaciones de servicios, pero sólo especifica que las que no constituyan entrega de bienes.

(52) Esta opinión, que es la mayoritaria, la sostienen LÓPEZ MOLINO en «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA», *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Comares, Granada, 2001, pags. 40 y 52; FERREIRO LAPATZA en «Derecho Tributario. Parte Especial», *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. III, Marcial Pons, Madrid, 2004, pag. 265; ver también la *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, CISS, Valencia, 2006, pags. 101 a 103 y 120; CABRERA FERNÁNDEZ en *Todo IVA*, CISS, Valencia, 2006, pags. 37 y 38; y CUBERO TRUYO en «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)», *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pag. 647. La DGT consideró, en sus resoluciones de 7 de mayo y 12 de noviembre de 1986, 29 de enero de 1998 y 20 de octubre de 2000, que estaremos ante una entrega de bienes si quien ejecuta la obra aporta todos los materiales.

a los cuales podría aplicárseles la doctrina constitucional recogida en las SsTC 37/1987 y 186/1993, que prohíbe[n] la duplicidad de hecho imponible entre los tributos [...]. Puesto que estamos ante dos tributos con un mismo hecho imponible (coincidiendo igualmente en su objeto o materia imponible), la realización de construcciones, instalaciones y obras [...]» (53). PALAO TABOADA, aunque sin utilizar el término «hecho imponible», llega a la misma conclusión (54).

La única duda que se plantea es que en el ICIO no se identifican construcción, instalación y obra como una misma cosa, mientras que en el IVA una construcción es un tipo de obra.

En contra se pronuncia la STSJ de Valencia de 1 de julio de 1994 (*JT* 1994, 849, FJ 2º), argumentando que el hecho imponible del ICIO es la realización de una obra, mientras que el del IVA es la entrega de bienes o prestación de servicios. Precisamente acabamos de comentar más arriba que la ejecución de obras puede ser entrega de bienes o prestación de servicios. Es evidente que literalmente no son iguales, pero sí lo es su objeto del tributo, como hemos dicho (55). El problema viene después, cuando el tribunal afirma que de tal hecho imponible se infiere que el ICIO grava la actividad de construcción, lo cual niega su naturaleza de indirecto, como ya hemos comentado más arriba. Lo mismo afirma la STSJ de Andalucía de 14 de octubre de 1996 (*JT* 1996, 1514, FJ 4º).

También quiero mencionar la STS de 10 de abril de 1997 (*RA* 1997, 5896), porque el recurrente alega la doble imposición por identidad de hechos imposables. El Tribunal Supremo no entra a determinar si lo alegado por el recurrente es cierto, aunque sí afirma que la inconstitucionalidad no existe, pero no nos dice el porqué. En cambio, analiza la compatibilidad del ICIO y el IVA a efectos de la Sexta Directiva, que analizamos más adelante. Es decir, evita enfrentarse a la cuestión.

Existe, pues, una posible doble imposición entre estos dos impuestos. No se dará en el caso de las instalaciones, construcciones y obras exentas, que el Texto Refundido regula en el art. 100.2, y que son aquellas que su dueño sea el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujetas al impuesto, vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación (56).

b) Sujeto Pasivo

El art. 101.1 del Texto Refundido se expone que son sujetos pasivos del ICIO: «las personas físicas, personas jurídicas o Entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tri-

(53) *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pag. 72.

(54) *Adaptación de la tributación local al Estado de Derecho*, Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho, Aranzadi, Pamplona, 1994, pag. 217. Si bien defiende también su doble imposición con el IAE, lo cual veremos más adelante que no es así.

(55) Salvo que yo construya, por mi mismo, algo para mí.

(56) En Vizcaya, la Norma Foral 10/1989 no recoge esta exención. En Álava, el art. 1.bis de la Norma Foral 45/1989, declara exenta del ICIO la realización de cualquier construcción, instalación u obra efectuada en los bienes inmuebles que tengan la condición de monumento a que se refiere la letra a) del apartado 2, del artículo 2 de la Ley 7/1990, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco; así como en los bienes inmuebles que formen parte de un conjunto monumental a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 7/1990, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco.

butaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra (57), sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella». Define a continuación el concepto de «dueño de la construcción, instalación u obra» que será quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización. En el caso del propietario del terreno o de un inmueble que encargue la construcción, instalación u obra pero que luego la abone, el será el sujeto pasivo (58). En el caso de la persona que realiza una construcción, instalación u obra por sí mismo y para sí, el será el sujeto pasivo (59). En el caso de una empresa concesionaria de la explotación de una actividad, para la cual hace falta realizar una construcción, instalación u obra, la concesionaria será el sujeto pasivo aunque el terreno no sea suyo (60). Por último, en el caso de quien ejecute una construcción, instalación u obra y luego la ceda a un tercero sin cobrarle nada, el ejecutor será el sujeto pasivo (61).

En el art. 84.Uno.1º de la LIVA se dice que serán sujetos pasivos «las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto [...]». Es decir, quien ejecute la obra, aunque al final sea el consumidor final quien «pague» el IVA (62).

Vemos que el sujeto pasivo es el mismo cuando quien ejecuta la construcción, instalación u obra es el propietario del bien inmueble, que es el caso más común cuando se realiza una obra nueva para su venta posterior. En cambio, cuando alguien ejecuta por sí mismo una construcción, instalación u obra en un inmueble de su propiedad, no existe gravamen por el IVA salvo que se trate de una operación realizada a título gratuito, como establece el art. 12.3º de la LIVA, que regula el autoconsumo en las prestaciones de servicios (63); o la afectación de una construcción, proveniente de la actividad empresarial, como bien de inversión, tal y como establece el art. 9.1º.d), que regula el autoconsumo en la entrega de bienes (64).

También el sujeto pasivo sería el mismo cuando quien ejecuta la construcción, instalación u obra lo haga en inmueble ajeno pero la propiedad de lo realizado no pasa a éste. Sería el caso, por ejemplo, de la instalación por parte de Telefónica de unas palomillas en el tejado de un edificio para sostener el tendido telefónico. Es Telefónica la propietaria de la obra y no el propietario del inmueble sobre el que recae, por lo que Telefónica abonará el ICIO y el IVA.

(57) El Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de mayo de 1994 (*JT* 1994, 3517), definió al dueño de la obra como aquel que soporta el coste de su realización.

(58) Esta postura es defendida por ÁLVAREZ ARROYO en *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 150; y en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Col. Leyes Tributarias Comentadas, Edersa, Madrid, 2002, pag. 295.

(59) *Ibidem.*; e *ibidem.*, pag. 296.

(60) *Ibidem.*; e *ibidem.*, pag. 297. En este sentido tenemos también las SsTS de 17 de mayo de 1994 (*JT* 1994, 3517) y de 13 y 27 de marzo de 1995 (*RA* 1995, 2469 y 2542); la STSJ de La Rioja de 30 de septiembre de 1992 (*JT* 1992, 295), y las SsTSJ de Madrid de 15 de febrero de 1996 (*JT* 1996, 144) y de 29 de abril de 1998 (*JT* 1998, 941).

(61) Ver, por ejemplo, las SsTSJ de Extremadura de 26 de marzo, 23 de septiembre y 29 de octubre de 1998 (*JT* 1998, 377, 1374 y 1568), y la STSJ de Galicia de 21 de marzo de 1997 (*JT* 1997, 275).

(62) Así lo entiende FERREIRO LAPATZA en *Derecho Tributario. Parte Especial*, cit., pags. 283 y 284; y ver también la *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, cit., pag. 514.

(63) Regulado también en los arts. 26 y 27 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre. No obstante, el art. 7.10 de la LIVA establece que este tipo de autoconsumo no estará sujeto al impuesto si esta prestación de servicios es obligatoria para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas.

(64) Regulado también en los arts. 16 y 18.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre.

El sujeto pasivo no sería el mismo en el caso de que quien ejecuta la construcción, instalación u obra no sea propietario del bien inmueble, sino que la ejecuta por encargo de un tercero, el propietario del inmueble. En este caso, el que ejecuta la obra no estaría obligado por el ICIO, salvo como sustituto, pero es el propietario del bien inmueble el sujeto pasivo, aunque aquel lo haya pagado en su nombre y se lo incluya cuando le facture por el trabajo realizado (como permite el art. 101.2 del Texto Refundido), con lo que es el propietario del bien inmueble quien asume el gasto o coste de la realización de la construcción, instalación u obra, cumpliéndose el requisito del art. 101.1.pº 2º del Texto Refundido.

En este impuesto se regula un sustituto del contribuyente. El concepto de esta figura se contiene en el art. 36.3 de la LGT: «Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa». Por otro lado, el art. 101.2 del Texto Refundido que es el que establece un sustituto del contribuyente dice que: «En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha». Para ÁLVAREZ ARROYO, el primer caso se refiere al beneficiario de la licencia (65) y el segundo al contratista (66). Para COBO OLVERA el que el sustituto sea quien solicite la licencia, puede llegar a involucrar en la relación tributaria a alguien ajeno a la misma, como podría ser cualquier solicitante de licencia que no actúe en nombre propio, sino que actúa como un gestor (67). Cuando intervenga la figura del sustituto no habrá identidad de sujetos pasivos, a menos que el sustituto efectivamente exija al contribuyente el importe satisfecho y este lo abone.

En todo caso, y como correctamente apuntan CALVO ORTEGA (68) y CHECA GONZÁLEZ (69), habrá identidad de sujetos pasivos siempre y cuando el sujeto pasivo del IVA no pueda repercutir éste. Así, la STSJ de Castilla y León de 31 de enero de 1996 (JT 1996, 122, FJ 5º): «Así, en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo del IVA no pueda repercutir el impuesto, nos hallaremos ante un supuesto de doble imposición, con un mismo hecho imponible y un mismo contribuyente». En el mismo sentido, las sentencias del mismo tribunal de 22 de julio de 1994 y de 29 de abril de 1996 (JT 1996, 490, FJ 3º). En contra la STSJ de Valencia de 1 de julio de 1994 (JT 1994, 849, FJ 2º).

No obstante, CORS MEYA (70) considera que no se da tal identidad, argumentando lo siguiente:

(65) STSJ de Valencia de 9 de diciembre de 1993 (JT 1993, 1542) y STSJ de Madrid de 28 de mayo de 1996 (JT 1996, 682).

(66) *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 159 y 160; y *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 299 y 300. También ORÓN MORATAL en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y su interpretación jurisprudencial*, cit., pag. 341; y MARÍN-BARNUEVO FABO en *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 121 y 122.

(67) *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia*, cit., pags. 420 y 421. En igual sentido GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, cit., pag. 174.

(68) «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, cit., pag. 36.

(69) *Op. cit.*, pag. 278.

(70) *Op. cit.*, pag. 843 y ss. Estos argumentos son defendidos también por LÓPEZ MARTÍNEZ en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 113.

- *El IVA afecta a quienes realizan habitualmente actividades empresariales y profesionales, y el ICIO afecta a todos los que realicen una construcción, instalación u obra, realicen actividades empresariales y profesionales o no.* No es correcta tal afirmación, ya que el IVA afecta al consumidor, pero los sujetos pasivos son los que realizan habitualmente actividades empresariales y profesionales, al igual que en el ICIO también son sujetos pasivos los que ejecutan las actividades empresariales y profesionales. Si bien, como hemos visto, tanto el IVA como el ICIO se pueden repercutir sobre el consumidor final.
- *Los sujetos pasivos son diferentes.* No en todos los casos, como hemos visto.

c) Base Imponible

Además de lo anterior, encontramos una similitud en el cálculo de la base imponible.

El art. 102.1 del Texto Refundido considera como base imponible el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, sin incluir el IVA y otros impuestos análogos propios de regímenes especiales (71), ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras, ni el beneficio del contratista, ni los honorarios profesionales, ni otro concepto que no integre el coste de ejecución material.

La doctrina considera que no deben incluirse en el coste los incurridos por ocupar terrenos mientras duren las obras o su adquisición, indemnizaciones e intereses (72). Los tribunales también excluyen los honorarios técnicos, el beneficio industrial y el IVA (73), o el coste de la maquinaria (74). Sí deberían incluirse los movimientos de tierras, saneamiento y alcantarillado, cimentación, estructura, albañilería, soldados, pavimentación, alicatado, chapado, prefabricado, revestimientos, techado, carpintería, fontanería, instalación eléctrica, aire acondicionado, ventilación, pintura, etc., es decir, las partidas que comprende el proyecto de ejecución (75).

El art. 78.Uno de la LIVA establece que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario de las mismas o de terceras personas. Esto se completa con el art. 78.Dos.4.º, que incluye algunos de los conceptos excluidos en el art. 102.1 del Texto Refundido, salvo el

(71) Estos serían el Impuesto General Indirecto Canario y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de Ceuta y Melilla.

(72) Lo defienden RUBIO DE URQUÍA en *El sistema tributario local*, Vol. VII, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1989, pag. 41; FERNÁNDEZ JUNQUERA en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 53; y COBO OLVERA en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia*, cit., pags. 432 y 433.

(73) STSJ de Valencia de 23 de noviembre de 1991 (*RGD*, 1991, pag. 5752), STSJ de Andalucía de 15 de enero de 1992 y 16 de mayo de 1994 (reproducidas por COBO OLVERA en el último trabajo citado), STSJ de Extremadura de 21 de octubre de 1993 (*QF*, nº 4, 1994), y STS de 1 de febrero de 1994 (*Impuestos*, 1994-I). En cambio la STSJ de Andalucía de 12 de julio de 1993 (*AT*, nº 45, 1993) dice que sí deben incluirse, así como COBO OLVERA en ult. op. cit., pag. 443. También la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en una consulta del 29 de diciembre de 1989 defendía su inclusión.

(74) STSJ de Canarias de 16 de junio de 1993 (*AT*, nº 41, 1993).

(75) STSJ de Valencia de 23 de noviembre de 1991 (*RGD*, 1991, pag. 5752) y de 5 de febrero de 1992 (*RA* 1992, 113), STSJ de Canarias de 16 de junio de 1993 (*AT*, nº 41, 1993), STSJ de La Rioja de 30 de enero de 1993 (*AT*, nº 18, 1993), y STS de 1 de febrero de 1994 (*Impuestos*, 1994-I).

IVA. Podría entenderse que el propio ICIO está incluido en la base imponible del IVA, lo que supondría una nueva sobreimposición (76).

Así lo ponen de manifiesto SÁNCHEZ GALIANA (77), CHECA GONZALEZ (78), y también CALVO ORTEGA, cuando dice que «[...] además de la doble imposición se producirá [...] una nueva sobreimposición en cuanto la cuota del Impuesto municipal pasa a integrar la base imponible del impuesto estatal de acuerdo con la Ley propia de éste» (79). Para PÉREZ MARTÍNEZ y REDONDO BARCALA, la base imponible del IVA incluye cualesquiera tributos que recaigan sobre las mismas operaciones que aquel, indicando que el ICIO es uno de ellos (80).

En el caso del autoconsumo, el art. 79.Tres de la LIVA establece la base imponible en el caso de la entrega de bienes, que será, en el caso que nos ocupa, el coste incurrido para la obtención de dichos bienes (muy similar a la del ICIO). En el caso de las prestaciones de servicios, el art. 79.Cuatro de la LIVA, establece que la base imponible será el coste de prestación de los servicios (nuevamente muy similar a la del ICIO).

Al final, si bien el IVA toma el importe total de la contraprestación, este no es otra cosa que el coste real y efectivo más los conceptos excluidos en el ICIO, más el ICIO (que es un coste más), más el beneficio que quiera obtener quien ejecutó la obra.

CORS MEYA (81) considera que el IVA y el ICIO tienen una diferencia sustancial: El IVA es multifásico y el ICIO monofásico. Evidentemente esto es indiscutible, pero no afecta a la cuestión que estamos estudiando, porque estamos analizando, en el caso del IVA, una fase concreta, según afecte al constructor (fase inicial) o al consumidor final (fase final), y es en una u otra fase donde se podría producir la doble imposición según cada caso.

d) Conclusiones

Vemos una vez más la existencia de doble imposición (82) por cumplirse los dos criterios. En contra se pronuncia COLLADO YURRITA por tener hechos imponibles distintos.

(76) Por ejemplo la STSJ de Castilla y León de 31 de enero de 1996 (*JT* 1996, 122), que reproduce más abajo.

(77) *Op. cit.*, pag. 419.

(78) *Op. cit.*, pag. 278.

(79) *Op. cit.*, pag. 36.

(80) *Manual del IVA*, Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, 2006, pag. 132.

(81) *Op. cit.*, pag. 843 y ss. Estos argumentos son defendidos también por LÓPEZ MARTÍNEZ en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 113.

(82) De acuerdo con esto están, entre otros, CALATRAVA ESCOBAR y DAMAS SERRANO en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas consideraciones», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, Cemci, Granada, 1990, pags. 301 y 302; CALVO ORTEGA en *op. cit.*, pag. 36; ARAGONÉS BELTRÁN en «Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones (I)», *Gaceta Fiscal*, nº 101, 1992, pag. 167; MARTÍN DELGADO en *Sobre la Ley de Haciendas Locales*, cit., pag. 109; CHECA GONZÁLEZ en «Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que indican sobre el especial aprovechamiento del dominio público», *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I, pag. 1562; LÓPEZ ESPADAFOR en *op. cit.*, pag. 141; POVEDA BLANCO en *Los impuestos municipales en España: pasado y presente*, cit., pag. 353; y PÉREZ LARA en «Algunos aspectos controvertidos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 2125.

Sin embargo, afirma lo siguiente: «Ciertamente, pueden darse supuestos de sobreimposición relativos al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y al Impuesto sobre el Valor Añadido; pero no se puede hablar de doble imposición» (83).

Hay otros autores, como PAGÉS I GALTÉS (84), que, si bien admiten la coexistencia de IVA e ICIO, ya que no es contraria a la Sexta Directiva (77/388/CEE), también reconocen la existencia de doble imposición, en el marco de nuestro sistema tributario interno. Y finalmente otros (85) que consideran que existe la doble imposición y que ambos impuestos son incompatibles por vulnerar el ICIO lo dispuesto en la Sexta Directiva.

Los tribunales tampoco se ponen de acuerdo respecto a la existencia de doble imposición entre el ICIO y el IVA. En contra de la misma por tratarse de impuestos con hechos imponible diferentes tenemos, por ejemplo, las SsTSJ de Baleares de 25 de marzo, 31 de mayo y 24 de junio de 1991; la STSJ de Extremadura de 13 de junio de 1991; la STSJ de Asturias de 12 de marzo de 1991 (86); las SsTSJ de Valencia de 22 de octubre de 1993 y 1 de julio de 1994 (*JT* 1994, 849); y la STSJ de Andalucía de 14 de octubre de 1996 (*JT* 1996, 1514). Las cuatro primeras son del mismo tenor, y alegan que el ICIO recae «sobre la riqueza» mientras que el IVA recae sobre el consumo, y que el IVA es indirecto pero el ICIO no lo es. La STSJ de Extremadura es del mismo tenor que las anteriores, mientras que la STSJ de Asturias defiende que el IVA grava las ventas y el ICIO la realización de construcciones al margen de su posterior transferencia o transmisión.

La SsTSJ de Valencia y la STSJ de Andalucía afirman que: «[...] ni el hecho imponible, ni el sujeto pasivo de ambos impuestos coinciden; ello es así, en cuanto que en el ICIO el hecho imponible consiste en la realización de unas obras sujetas a licencia y el sujeto pasivo es el dueño de la obra (arts. 101 y 102 de la Ley 39/1988), mientras que en el IVA el hecho imponible lo constituyen entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso realizadas por una empresa o profesional, quien es además el sujeto pasivo del Impuesto, que repercute después en el preceptor de los bienes o servicios (arts. 3 y 5 de la Ley 30/1985). De ello se infiere que en un tributo se grava la realización de actividades materiales de edificación –desconectadas del eventual mercado al que posteriormente pudieran incorporarse los frutos de dichas obras–, mientras que en el otro tributo se grava la actividad económica de transferencia de bienes y servicios [...]». Por todo lo que llevamos dicho, no puedo estar más en desacuerdo con esta argumentación, que implicaría la colisión del IVA y del ICIO con el IAE, lo cual carece de sentido.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en contra de la existencia de doble imposición en las SsTS de 13 de febrero y 10 de abril de 1997 (*RA* 1997, 1046 y 5896) y 21 de marzo de 1998 (*RA* 1998, 2278). En cambio, las SsTSJ de Castilla y León de 21 de enero de 1994, y de 31 de enero y 29 de abril de 1996 (*JT* 1996, 122 y 490) han expuesto las dos posibilidades en función de lo que grave el ICIO.

(83) «El ICIO: algunas cuestiones controvertidas», *Tributos Locales*, n° 17, 2002, pag. 17. En igual sentido argumentan CHECA GONZÁLEZ en «No existe doble imposición entre el ICIO y el IBI», *Jurisprudencia Tributaria*, 2001-I, pag. 1598; y SÁNCHEZ SÁNCHEZ en *Los impuestos municipales voluntarios*, cit., pags. 122 y 123.

(84) *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones*, cit., pags. 22 y ss.

(85) IBÁÑEZ GARCÍA en «El nuevo Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Sexta Directiva de las Comunidades Europeas», *Gaceta Fiscal*, n° 67, 1989; FERNÁNDEZ JUNQUERA en *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 30; GONZÁLEZ PUEYO en *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, pag. 173; y ÁLVAREZ ARROYO en «El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», *Noticias de la Unión Europea*, n° 134, 1996, pag. 64.

(86) Las sentencias citadas hasta este punto son extractadas por MERINO JARA en *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pags. 16 y 17.

Cito a continuación parte del FJ 2º de la STS de 10 de abril de 1997, que describe las características del IVA según la doctrina del TJCEE y lo compara con el ICIO:

«Conviene reproducir el artículo 33 de la Sexta Directriz, dice así: «Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directriz no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios». La «ratio legis» de este artículo 33 es prohibir la existencia de impuestos indirectos sobre el consumo que puedan interferir, menoscabar o distorsionar el buen funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que dicho precepto no impide la existencia de todo impuesto indirecto que grave el consumo, sino sólo de aquellos que interfieran la correcta aplicación del IVA, considerado éste como un impuesto sobre el volumen de negocios, según la terminología adoptada por las directrices comunitarias. El Tribunal de Justicia de la CEE mantiene una doctrina reiterada y constante sobre la interpretación y alcance del artículo 33 de la Sexta Directriz (Ss. de 27 de Noviembre de 1985, asunto *Rousseau Wilmont*, 295/84, 3 de Marzo de 1988, asunto *Bergandi* 252/86, de 8 de Julio de 1986, asunto *Kerrut*, 73/85, 13 de Julio de 1989, asunto *Wisselink*, 93 y 94/88, entre otras), pero en especial ha definido y recogido toda su doctrina en la Sentencia de 19 de Marzo de 1991, asunto *N V Giant* 109/90), que glosamos a continuación. No existe un criterio único y apriorístico para decidir si un impuesto indirecto sobre el consumo es o no compatible con el IVA, sino que es preciso analizar y ponderar todas las circunstancias que concurren en el impuesto de que se trate, para así llegar a una solución cabal».

Y prosigue:

«Las circunstancias objetivas mas significativas son:

- A) Que el impuesto tenga como hecho imponible, utilizando la propia terminología del IVA una entrega de bienes o una prestación de servicios, concretas, que precisamente por su concreción no afecte ni pueda afectar al IVA con carácter general. Así el artículo 33, citado, ha admitido, sin carácter exhaustivo, impuestos sobre los contratos de seguros, (en España el reciente Impuesto sobre Primas de Seguros), impuesto sobre juegos y apuestas, impuesto sobre matriculación de automóviles (establecido también en España), y la Sentencia del Tribunal de Justicia de la CEE de 19 de Marzo de 1991, que estamos glosando, que ha declarado compatible un impuesto sobre espectáculos públicos. El fundamento de derecho undécimo de la Sentencia de 19 de Marzo de 1991, no deja lugar a dudas sobre esta idea. Así dice:» Para apreciar si un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, es preciso verificar, (como ha declarado el Tribunal en las sentencias de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmont* (295/84) y de 3 de Marzo de 1988, *Bergandi* (252/86)), si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y servicios e incidiendo en las transacciones comerciales de una manera comparable a la que caracteriza el IVA». Es claro que el ICIO grava solamente las ejecuciones de obras o prestaciones de servicios, inherentes a la realización de cualquier construcción, instalación y obra, que exija la obtención de la correspondiente licencia (art. 101 de la Ley 32/1988), de manera que su concreción no interfiere, ni menoscaba, ni distorsiona la aplicación del IVA, en general.
- B) El impuesto de que se trate, aunque su hecho imponible sea muy concreto, debe diferir, en su estructura y funcionamiento, del IVA para no interferirlo. Los elementos esenciales del IVA tal como han sido planteados en la Primera y Segunda Directriz son gravar todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios me-

dian­te un impuesto indirecto sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, cualquiera que sea el número de las transacciones económicas, que tengan lugar en los procesos de producción y distribución, mediante la exigencia del tributo sobre el valor añadido de cada transacción, que se logra restando el IVA que gravó las adquisiciones anteriores, repercutiendo el impuesto a todo adquirente posterior, y llevando a cabo en las importaciones y exportaciones los correspondientes ajustes en frontera. Es claro, siguiendo la propia fundamentación de la Sentencia de 19 de Marzo de 1991, que, en primer lugar, el ICIO no es un impuesto general sobre el volumen de negocios, puesto que no se aplica más que a una categoría limitada de bienes y servicios (las construcciones, instalaciones y obras que exigen licencia municipal); que en segundo lugar, no se recauda en todas las fases de producción, entendiéndose por tal, desde la obtención de las primeras materias, productos elaborados con destino a la construcción, su transporte, servicios auxiliares, etc, sino solamente en una fase, la de realización de las construcciones, instalaciones y obras, sin que sea posible por tanto deducir de la cuota del ICIO tributo indirecto previo alguno; que, en tercer lugar, el ICIO no se proyecta sobre el valor añadido a nivel de cada transacción, sino sobre el importe bruto de su hecho imponible, y, que, en cuarto lugar, el ICIO forma parte de los costes, pero no es objeto de una repercusión jurídica de naturaleza tributaria, aunque el contratista pueda actuar como sujeto sustituto.

- C) La Sala considera, aunque la Sentencia comentada no diga nada al respecto, que también debe utilizarse como elemento diferenciador, el distinto procedimiento de exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del ICIO. En el IVA, y concretamente en las ejecuciones de obras, la exacción se lleva a cabo a medida que se realizan estas, mediante las certificaciones de obras que los contratistas presentan normalmente cada mes, al dueño de las obras, repercutiéndole el impuesto correspondiente. El dueño de la obra puede ser consumidor final, en cuyo caso soporta el gravamen, como un elemento del coste, sin repercutirlo a nadie, o puede ser un empresario, en cuyo caso se le aplicarán las normas propias de las inversiones, sujetas al IVA, a su vez, el contratista, deducirá del IVA repercutido, el IVA soportado, e ingresará periódicamente en el Tesoro Público la diferencia. En cambio, en el ICIO se paga todo de una vez, cuando se concede la licencia urbanística, bien por el dueño de la obra o por el contratista, en cuyo caso éste actúa como sujeto sustituto, reembolsándose vía precio de la obra, según hayan pactado las partes. Para el dueño de la obra el ICIO forma parte del coste, sin que los empresarios puedan deducirse dicho tributo, en su consideración de inversiones. Por último, el contratista, si ha actuado como sujeto sustituto, no se deduce tributo alguno. El régimen de exacción es completamente distinto, y, no existe, por tanto confluencia alguna de sus respectivos procedimientos.
- D) Por último, el ICIO queda al margen por completo de todo posible ajuste en frontera, que como se sabe es uno de los objetivos fundamentales del IVA, consistente en conocer la carga fiscal indirecta de los productos que se exportan e importan, efecto que no se podía conocer en el IGTE, que era un impuesto en cascada, cuya carga final era diferente, según el distinto grado de integración de los procesos de producción y de distribución.

La Sala considera por las razones expuestas, que no ha lugar a plantear cuestión de prejudicialidad ante el Tribunal de Justicia de la CEE, porque el ICIO no interfiere, ni menoscaba, ni afecta el buen funcionamiento del IVA».

Estoy de acuerdo en el excelente razonamiento que hace la sentencia respecto de que el IVA y el ICIO son impuestos diferentes en cuanto a su estructuración, funcionamiento y exacción; pero no es menos cierto que gravan lo mismo como la propia sentencia ad-

mite al declarar que el hecho imponible del ICIO es el mismo que el del IVA pero concretado en una entrega de bienes o prestación de servicios específica (87), el problema es que para el Tribunal esta diferencia implica que los hechos imponibles de ambos impuestos son distintos, aspecto con el que discrepo.

Debemos detenernos en las SsTSJ de Castilla y León de 31 de enero y 29 de abril de 1996 (*JT* 1996, 122 y 490), cuyo común razonamiento es curioso, no nos dice claramente qué grava el ICIO pero nos plantea las dos posibilidades, en un caso son compatibles y en el otro no, y luego resuelve afirmado que en cualquier caso la doble imposición no está prohibida (FJ 5º): «[...] si partimos de la configuración del ICIO, como impuesto indirecto que grava la actividad, entra de lleno en la prohibición referida [...], hemos de concluir que la prohibición aquí establecida será de apreciar si el tributo de que se trate compromete el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Sin embargo, si partimos de la caracterización de los Impuestos sobre el volumen de negocio como Impuestos Generales y no aplicables a una determinada categoría de bienes y servicio (ej.: construcción); cuya percepción ha de tener lugar en cada fase del proceso de producción y distribución y no de una sola vez cual ocurre en el ICIO, vinculada al coste de las obras; y que deben basarse en el valor añadido en la fase de cada transacción y no en el importe bruto de todos los ingresos, sin que sea posible establecer cuál es la fracción del gravamen percibido en cada venta o prestación del servicio que puede considerarse repercutido al consumidor, hay que concluir por estimar que resulta sumamente difícil incluir el ICIO en el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas referido en el art. 33 de la Sexta Directiva. Ello no obstante, como se ha encargado de puntualizar la doctrina científica, aun cuando puede concluirse en los anteriores términos, no es óbice apreciar la «sobreimposición», que representa la exacción conjunta del ICIO y del IVA, si tenemos en cuenta que aquí en términos del profesor Calvo Ortega, es un gravamen sobre la inversión y las actividades de inversión están fijadas en el IVA en concepto de entregas de bienes o de prestación de servicios. Así, en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo del IVA no pueda repercutir el impuesto, nos hallaremos ante un supuesto de doble imposición, con un mismo hecho imponible y un mismo contribuyente. Y, más aún, habrá sobreimposición en aquellos supuestos en que la cuota del ICIO, pase a formar parte de la base del IVA según la propia Ley de éste [...] («importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo»), como en el concepto de contraprestación se incluirán «los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas» salvo el propio IVA». Estoy de acuerdo con que el ICIO

(87) A continuación cito parte del FJ 2º de la STS de 21 de marzo de 1998, que llega a la misma conclusión que la anterior pero con un razonamiento ligeramente diferente: «[...] como quiera que la «ratio legis» del art. 33 de la Directiva mencionada no es otra que evitar la existencia de impuestos indirectos sobre el consumo que puedan interferir, menoscabar o distorsionar el buen funcionamiento del IVA, considerado éste como un impuesto sobre el volumen de negocios –Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, entre muchas más, de 19 de Marzo de 1991, asunto *N.V. Giant*–, la compatibilidad entre el ICIO y la última modalidad impositiva citada –el IVA– ha de admitirse, tan pronto se tenga en cuenta que el ICIO, a diferencia del IVA, no es un impuesto general sobre el volumen de negocios, puesto que no se aplica más que a una categoría determinada de bienes y servicios –construcciones, instalaciones y obras que exigen licencia municipal–; no se recauda en todas las fases de la producción, sino solamente en la de realización de las citadas construcciones, instalaciones y obras –sin que, por tanto, sea posible deducir de su cuota tributo indirecto previo alguno–; aun formando parte de los costes, no es objeto de repercusión jurídica de naturaleza tributaria, no obstante el dato de que el contratista pueda actuar como sujeto sustituto; y, por último, presenta, notoriamente, distinto procedimiento de exacción y queda al margen de todo posible ajuste en frontera, por cuanto no tiene por uno de sus objetivos facilitar el conocimiento de la carga fiscal indirecta de los productos que se exportan e importan». La lástima es que ni esta sentencia ni la anterior entren a analizar cuál es el objeto del tributo de ambos impuestos.

no es un impuesto sobre el volumen de ventas según los términos de la Sexta Directiva, pero eso no impide que haya doble imposición entre ellos. Comparto, en cambio, la existencia de sobreimposición denunciada por la sentencia.

La misma sentencia nos dice a continuación que aunque haya doble imposición no hay problema alguno porque «[...] hay que señalar que la doble imposición no está constitucionalmente prohibida, sino que ningún precepto constitucional impide que un mismo hecho, estado o situación, sea gravado por varias figuras impositivas. Por otro lado, de la normativa comunitaria tampoco se desprende ningún criterio o regla que prohíba la doble imposición. Cuestión distinta es que los efectos de ésta incidieran en vulneración de principios constitucionalmente consagrados cuales son los de capacidad económica o igualdad [...]». Se ve que al tribunal se le ha olvidado la existencia de la LOFCA y de las sentencias del Tribunal Constitucional.

Por último, nos resta examinar el gravamen conjunto de ambos impuestos. Como sabemos, la transmisión de un edificio está gravada con un IVA del 16 por 100 (art. 90.Uno de la LIVA), salvo determinados inmuebles que se gravan al 7 por 100 (arts. 91.Uno.2.15°, 91.Uno.3 y 91.Tres de la LIVA) y al 4 por 100 (art. 91.Tres de la LIVA); y el ICIO grava el coste de la obra a un tipo menor o igual al 4 por 100 (art. 102.3 del Texto Refundido). Aunque la base imponible no es idéntica, ya que en un caso se utiliza el coste y en el otro comprende el coste más el beneficio que la empresa espera obtener por la venta del bien más el propio ICIO, el gravamen conjunto será aproximadamente inferior al 25 por 100, porcentaje que no puede considerarse confiscatorio.

5. EL ICIO Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

Hay autores que sostienen una posible doble imposición entre estos dos impuestos (88). Todos estos autores basan esa posible doble imposición argumentando que el ICIO grava la actividad de construcción, pero por lo argumentado en el apartado 1 y lo que sigue a continuación, queda claro que los autores anteriores parten del hecho imponible y no del objeto del tributo.

El hecho imponible pudiera ser el mismo, porque el IAE grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, y atendiendo a la División 5 de la Sección 1ª de las Tarifas, se grava la actividad de Construcción, mientras que el ICIO grava la realización de una construcción, instalación u obra, que no es otra cosa que el objeto de la actividad de Construcción, aunque una construcción, instalación u obra no siempre se produce con motivo de una actividad empresarial, lo que pone en tela de juicio lo anterior.

ÁLVAREZ ARROYO opina que «[...] el hecho imponible, cuya duplicidad prohíbe el TC, es claramente el mismo ya que la realización de construcciones, instalaciones y obras es

(88) SIMON ACOSTA en «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», *El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pag. 69; HERNÁNDEZ LAVADO en «Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Impuestos*, nº 23, 1989, pag. 958; FERNÁNDEZ JUNQUERA en *op. cit.*, pag. 38; MERINO JARA en «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Quincena Fiscal*, nº 4, 1992, pag. 15; CHECA GONZÁLEZ en «Duplicidad impositiva en materia de tributos y precios públicos locales, y de estos últimos entre sí, que indican sobre el especial aprovechamiento del dominio público», *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-I, pag. 1562; ORÓN MORATAL en *op. cit.*, pag. 332; y VALDIVIESO FONTÁN en *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 166.

una actividad económica encuadrable perfectamente en el hecho imponible del IAE [...]» (89). Hay que aclarar que el Tribunal Constitucional no se ha declarado respecto a la doble imposición entre impuestos locales.

En el mismo sentido nos encontramos la STSJ de Castilla y León de 29 de abril de 1996 (*JT* 1996, 490), que después de afirmar la doble imposición del ICIO con el IVA en base a tener hechos imponibles iguales (FJ 3º), también afirma la misma con el IAE por la misma razón (FJ 4º), lo cual es imposible. En contra se pronuncian las SsTSJ de Andalucía de 14 de octubre de 1996 (*JT* 1996, 1514, FJ 4º) y de 29 de septiembre de 2000 (*JT* 2000, 199, FJ 3º), que afirman que los hechos imponibles son distintos.

Igualmente en contra se pronuncia COLLADO YURRITA, que considera que los hechos imponibles difieren, ya que el IAE grava el mero ejercicio de actividades empresariales y profesionales, y el ICIO la realización de cualquier construcción, instalación u obra (90). También en contra, y por el mismo motivo, se pronuncia ARAGONÉS BELTRÁN (91).

ÁLVAREZ ARROYO, sin embargo, añade un elemento que no deja lugar a dudas acerca de la similitud del hecho imponible: «[...] en efecto, el ICIO grava una manifestación de riqueza (el gasto) asociada a un sujeto pasivo determinado (el dueño de la obra); cuando el dueño de la obra no desarrolla actividades sujetas al IAE, no cabría hablar de doble imposición...sin embargo, cuando el dueño de la obra es, como sucede normalmente, un empresario de la construcción que realiza la obra y posteriormente vende el resultado de la misma a una tercera persona sin repercutirle el ICIO directamente (puesto que legalmente no puede hacerlo) (92), dicho empresario está soportando dos gravámenes distintos sobre una misma actividad, a saber, el IAE por la realización de una actividad económica como es la realización de obras, construcciones e instalaciones; y por otro lado, soporta el ICIO por la realización de obras, construcciones e instalaciones, que no es otra cosa que la actividad económica propia de los empresarios dedicados a dicha actividad» (93).

De acuerdo con lo que ya hemos dicho en apartados anteriores, el objeto del tributo del IAE es el beneficio presunto (o renta) que el sujeto pasivo obtendría por el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística; cuyo ejercicio representa el hecho imponible del impuesto. Por su parte, el del ICIO es el *gasto* realizado en la construcción, instalación u obra para su posterior consumo, como ya se ha dicho. De ahí el carácter de impuesto directo del primero e indirecto del segundo.

POVEDA BLANCO niega la existencia de doble imposición porque «el ICIO no pretende gravar el mero ejercicio de una actividad económica, ni su rendimiento, ni la capacidad patrimonial que para ello se requiere sino la aplicación de una renta, o la realización de un gasto o una inversión» (94).

También CORS MEYA niega expresamente la existencia de doble imposición, argumentando que el ICIO «[...] se ciñe a un producto determinado, a una obra o instalación efectuada, y el índice que grava no es el rendimiento que pueda generar esa concreta

(89) *Op. cit.*, pag. 58.

(90) *El ICIO: algunas cuestiones controvertidas*, cit., pag. 17.

(91) *Ley comentada de las Haciendas Locales*, cit., pag. 449.

(92) Desde la reforma de la Ley 51/2002 sí puede hacerse, tal y como se recoge en el art. 101.2 del Texto Refundido.

(93) *Ibidem*.

(94) «El IBI y el ICIO ante la inminente reforma de la Hacienda Local», *Tributos Locales*, nº 12, 2001, pag. 25, nota 48.

obra o actividad, sino que grava el valor real y efectivo de ese bien producido» (95). Lo mismo afirma LÓPEZ MARTÍNEZ (96).

En este caso nos encontramos con el mismo caso que el de los autores citados al principio: una posible identidad de hechos imponible es doble imposición para el Tribunal Constitucional, pero no lo es de acuerdo con los criterios que hemos fijado.

En consecuencia, no cabe hablar de doble imposición en el sentido que estamos analizando en este trabajo, porque, aunque en este caso el hecho imponible pudiera ser el mismo (lo cual no es posible si consideramos que el hecho imponible del ICIO coincide con el del IVA, y viceversa), el objeto del tributo no es el mismo.

Por todo lo dicho, sería rechazable la solución que para el ICIO propone FERREIRO LAPATZA, de que el IAE lo absorbiera como un sobreimpuesto (97).

6. CONCLUSIONES

Desde la perspectiva expuesta en la introducción de que existe doble imposición interna si dos tributos tienen el mismo objeto del tributo y recaen sobre el mismo sujeto pasivo, aunque no tengan el mismo hecho imponible, y de que el objeto del tributo se deduce de todos los elementos que componen el tributo, he llegado a las siguientes conclusiones:

I. El ICIO es un impuesto indirecto, pues después de analizar todos los índices de riqueza aceptados por la doctrina, hay que concluir que grava la renta gastada (o coste) en la realización de la construcción, instalación u obra.

II. El ICIO podría atentar contra el principio de igualdad porque sólo es exigible cuando sea necesaria licencia municipal, a menos que se considere que representa un mínimo exento, dada la envergadura de las obras que necesitan licencia.

III. Respecto al antiguo precio público por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, en concreto del suelo, subsuelo o vuelo, y su posible doble imposición con el ICIO, hubo una gran división doctrinal y jurisprudencial sobre si la había o no. El Tribunal Supremo ha zanjado la cuestión declarando la compatibilidad, conclusión que comparto en el momento en que dejó de ser precio y la STC 185/1995 lo convirtió en tasa, pero no por las razones que argumenta el Tribunal Supremo, sino porque los objetos de los tributos son distintos. En cuanto a la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas suministradoras de servicios de suministros, que grava el 1,5 por 100 de los ingresos brutos de dichas empresas, es claro que su objeto del tributo nada tiene que ver con el del ICIO.

IV. Existe doble imposición entre el ICIO y la Tasa por Licencia de Obras, siempre y cuando dicha tasa por licencia de obras no cumpla su verdadera función, es decir, que el administrado abone el coste que ha supuesto un servicio prestado por la administración, la concesión de la licencia, lo cual la haría diferente de un impuesto como el ICIO. Es

(95) «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 842. A este razonamiento se adhiere SÁNCHEZ SÁNCHEZ en *Los impuestos municipales voluntarios*, cit., pag. 120.

(96) *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, cit., pag. 111.

(97) «La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma», *Quincena Fiscal*, nº 6, 1998, pag. 14.

más, el Texto Refundido recoge la posibilidad de deducir la cuota de la Tasa en la cuota del ICIO.

V. Existe doble imposición entre el ICIO y el IVA porque el importe gravado en el ICIO (coste) va a estar incluido en el importe gravado en el IVA (precio de venta), pero siempre y cuando se devenguen al mismo tiempo o cercanos en el tiempo. En cuanto al sujeto pasivo, será el mismo cuando quien ejecuta la construcción, instalación u obra es el propietario del bien inmueble, cuando alguien ejecuta por si mismo una construcción, instalación u obra en un inmueble de su propiedad, y cuando quien ejecuta la construcción, instalación u obra lo haga en inmueble ajeno pero la propiedad de lo realizado no pasa a éste; pero en todos los casos siempre y cuando el sujeto pasivo del IVA no pueda repercutir éste. En cambio no será el mismo cuando intervenga la figura del sustituto en el ICIO, a menos que el sustituto efectivamente exija al contribuyente el importe satisfecho y este lo abone. El gravamen conjunto de ambos impuesto no puede considerarse confiscatorio.

VI. Se produce una sobreimposición adicional entre el ICIO y el IVA en cuanto la cuota del Impuesto municipal pasa a integrar la base imponible del impuesto estatal de acuerdo con la Ley propia de éste.

VII. No existe doble imposición entre el ICIO y el IAE porque el objeto de ambos tributos es distinto, ya que el objeto del tributo del IAE es el beneficio presunto (o renta) que el sujeto pasivo obtendría por el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística; mientras que el del ICIO es el gasto realizado en la construcción, instalación u obra.

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), 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 Almudí Cid
(*Universidad Complutense de Madrid*)
Miguel Alonso Gil
(*Universidad Carlos III 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.^a 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.^a José Portillo Navarro
(*Universidad de Murcia*)
Nuria Puebla Agramunt
(*Universidad Complutense de Madrid*)
Luz Ruibal Pereira
(*Universidad de Santiago de Compostela*)
Jesús Rodríguez Márquez
(*Instituto de Estudios Fiscales*)
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 Egido
(*Universidad de Valencia*)
Marta Villar Ezcurra
(*Universidad San Pablo-CEU*)

Comentarios de Jurisprudencia Constitucional

STC 50/2006, de 16 de febrero: La titularidad, estatal o autonómica, de los intereses derivados de las cuentas de depósitos y consignaciones de los órganos judiciales

Jesús Rodríguez Márquez
Instituto de Estudios Fiscales

I. Doctrina del Tribunal:

El recurso controvertido, en la medida en que deriva de cantidades depositadas para asegurar el buen funcionamiento de la Administración de Justicia o como consecuencia de aplicación de normas procesales, penales o de otro tipo, de estricta titularidad estatal, resulta amparado por el título competencial de Hacienda General, *ex art.* 149.1.14 de la CE. Por tanto, su titularidad corresponde al Estado.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

En cuanto a las competencias autonómicas en materia de Administración de Justicia: STC 56/1990, de 29 de marzo.

Sobre la necesidad de habilitación expresa en el bloque de constitucionalidad para la existencia de una transferencia de recursos de una Administración a otra: STC 48/2004, de 25 de marzo.

Sobre el título competencial de Hacienda General: SSTC 49/1995, de 16 de febrero y 171/1998, de 23 de julio.

III. Supuesto de hecho:

El litigio tiene su origen en dos conflictos positivos de competencia y dos recursos de inconstitucionalidad, que fueron objeto de acumulación. El primero de los conflictos lo interpuso el Consejo de Gobierno de la Generalidad de Cataluña contra dos resoluciones de la Subsecretaría del Ministerio de Justicia, por las que se anunciaba y adjudicaba la contratación del servicio de apertura y gestión de las cuentas de depósitos y consignaciones.

la Junta de Andalucía, por el que se determinan las competencias de los órganos de dicha Administración territorial en relación con los pagos, cauciones, depósitos o consignaciones judiciales.

Los dos recursos de inconstitucionalidad fueron interpuestos por el Presidente del Gobierno contra sendos preceptos de Leyes del Parlamento de Andalucía. Estas normas contenían, para los ejercicios de 1998 y 1999, previsiones acerca de los créditos de los presupuestos de la Comunidad que se iban a financiar con los rendimientos de las cuentas de depósitos y consignaciones.

IV. Tipo de procedimiento:

Como hemos señalado, se trata de dos conflictos positivos de competencia y de dos recursos de inconstitucionalidad. Estos procesos fueron objeto de acumulación, ya que en todos se planteaba una misma controversia competencial, relativa a la titularidad de la competencia para fijar las condiciones y contratar el servicio de gestión de las cuentas de depósito y consignaciones que precisan mantener los órganos judiciales, así como para ingresar los rendimientos generados en dichas cuentas.

V. Fundamentos jurídicos:

Por lo que se refiere a las cuestiones sustantivas planteadas en el procedimiento, el Tribunal comienza vinculando la competencia para disponer de los intereses derivados de las cuentas judiciales con la posibilidad de establecer las condiciones en que las entidades deban prestar dicho servicio. Esto es, la Administración territorial que, según el reparto constitucional, sea competente para lo primero, también lo será para lo segundo.

Partiendo de esta base, el Tribunal pasa a examinar a quién corresponde la titularidad del recurso. A estos efectos, parte de dos premisas. La primera consiste en afirmar, sin mayor argumentación, que estos rendimientos se encuentran desvinculados de la capacidad normativa autonómica para la provisión de los medios materiales necesarios para el desarrollo de la función judicial. La segunda es la doctrina establecida en la STC 48/2004, de 25 de marzo, a cuyo tenor cualquier transferencia de recursos de una Administración a otra debe venir expresamente habilitada en el bloque de constitucionalidad.

Partiendo de estas dos ideas, la resolución llega a la conclusión de que nos encontramos ante un recurso estatal. De un lado, ya que el origen del rendimiento son unas cantidades depositadas para asegurar el buen funcionamiento de la Administración de Justicia o como consecuencia de la aplicación de normas de titularidad estatal, como sucede, por ejemplo, con las penales o procesales. De otro lado, no existe en todo el bloque de constitucionalidad un precepto que atribuya los intereses de estas cuentas a las Comunidades Autónomas. En particular, afirma que dicha pretensión no puede encontrar fundamento en el art. 4 de la LOFCA.

Por tanto y según la resolución, este recurso se encuadra dentro del título competencial exclusivo de Hacienda General, de conformidad con el art. 149.1.14º de la CE.

Obtenida esta primera conclusión, el Tribunal ya había adelantado la segunda que se desprende naturalmente de la misma, según la resolución comentada: también corresponde al Estado la competencia para designar las entidades bancarias en que han de abrirse las cuentas controvertidas.

Llegados a este punto, parece que el Tribunal Constitucional no necesita mayor argumentación para resolver a favor del Gobierno los conflictos de competencia, así como

para declarar la inconstitucionalidad de las Leyes andaluzas. Sin embargo, da un paso más, contestando las alegaciones formuladas por las representaciones de las Comunidades de Cataluña y Andalucía. Ambas invocan los preceptos estatutarios que les atribuyen la competencia para la provisión de medios materiales a los órganos judiciales.

En este sentido, se recuerda la doctrina constitucional sobre esta materia contenida en la STC 56/1990, de 29 de marzo, que descansa sobre dos ideas. De un lado, la necesidad de distinguir un sentido amplio y otro estricto en la administración de justicia. De otro lado, la exigencia de que las Comunidades respeten determinados límites, que se desprenden del carácter ejecutivo de sus competencias al derivarse de cláusulas subrogatorias.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones señaladas, la Administración de Justicia en sentido estricto es una competencia exclusiva estatal, de conformidad con el art. 149.1.5° de la CE. De esta forma corresponde al Poder Judicial y sólo al mismo el juzgar y hacer ejecutar lo juzgado –art. 117 de la CE–, de la misma manera que el gobierno de aquél corresponde en exclusiva al Consejo General del Poder Judicial (art. 122.2 de la CE). Frente a dicho núcleo esencial, existe la competencia sobre un conjunto de medios personales y materiales, que no supone ejercicio de una función jurisdiccional y que, por ello, puede ser atribuida a las Comunidades. Se trata de la denominada «administración de la Administración de Justicia».

En relación a los límites de las Comunidades en el ejercicio de esta última competencia, la STC 56/1990, antes citada, señala los cinco siguientes:

- En primer lugar, hay que recordar que las competencias que asumen las Comunidades Autónomas por el juego de la cláusula subrogatoria no pueden entrar en el núcleo de la Administración de Justicia en sentido estricto, según acabamos de ver.
- En segundo lugar, tampoco pueden actuar en aquellos aspectos que la LOPJ reserva a órganos distintos del Gobierno o de alguno de sus departamentos.
- En tercer lugar, la asunción de las facultades que corresponden al Gobierno encuentra un límite natural en el propio ámbito de la Comunidad Autónoma. Esto es, las Comunidades no pueden asumir competencias sobre aspectos que exigen, de forma consustancial, un ámbito nacional. A título de ejemplos se citan la dependencia del Centro de Estudios Judiciales, la adscripción del Instituto de Toxicología o la cooperación internacional.
- En cuarto lugar, la remisión se realiza a las facultades del Gobierno lo que, en consecuencia, identifica las competencias asumidas como de naturaleza de ejecución simple y reglamentaria, excluyéndose, en todo caso, las competencias legislativas.
- Por último, al analizar cada uno de los supuestos concretos de invasión de competencias, el marco de enjuiciamiento no puede ser sólo la competencia residual sobre «administración de la Administración de Justicia», es decir, sobre aquellos aspectos que quedan fuera del núcleo esencial. Por el contrario, habrá que determinar si, además, existen otros títulos competenciales con incidencia en la materia.

A juicio del Tribunal, este último límite es el que opera en el caso que nos ocupa. Y ello ya que la designación de entidades de crédito para la apertura de estas cuentas forma parte de las facultades de gestión de unas cantidades generadas en virtud de distintos títulos competenciales del Estado, como la Administración de Justicia –art. 149.1.5°– o la legislación penal y procesal –art. 149.1.6°– y, además, constituyen ingresos de la hacienda estatal (art. 149.1.14° de la CE).

Tras este razonamiento, la consecuencia que se traslada al fallo es evidente, los conflictos de competencia declaran que ésta corresponde al Estado, mientras que las normas presupuestarias andaluzas son declaradas inconstitucionales.

VI. Comentario crítico:

Antes de formular nuestro juicio crítico, debe advertirse que la Sentencia que venimos comentando tiene un voto particular formulado por el magistrado D. Pablo Pérez Tremps al que se adhiere D. Eugeni Gay Montalvo. Y lo resaltamos porque las observaciones que vamos a realizar a continuación coinciden, en lo sustancial, con los razonamientos contenidos en dicho voto particular.

Coincidimos con el Tribunal en que debe existir una conexión entre la competencia para convocar y adjudicar la licitación de las entidades bancarias en las que abrir las cuentas de depósitos y consignaciones y la titularidad de los intereses generados por las mismas. Sin embargo, la resolución comentada examina primero este segundo aspecto y, en función de su resultado, ofrece una solución al primero. Ello le lleva a atribuir, sin mayor argumento, la titularidad de los intereses al Estado. Es más, el Tribunal se limita a afirmar que los rendimientos de las cuentas se encuentran desvinculados de la capacidad normativa autonómica para la provisión de los medios materiales necesarios para el desarrollo de la función judicial.

De esta forma, la Sentencia incurre en una contradicción evidente. Primero, afirma que las dos competencias examinadas se encuentran estrechamente ligadas. Y, a continuación, afirma que los rendimientos son estatales porque no hay conexión alguna con la competencia normativa de las Comunidades sobre la «administración de la Administración de Justicia». Todo un ejemplo de antinomia.

A nuestro juicio, la respuesta a esta cuestión, clave para la resolución de la controversia, exige desarrollar un proceso de razonamiento inverso al seguido por el Tribunal. En primer lugar, debe precisarse a quién corresponde la provisión de los medios materiales para el desarrollo de la función judicial y, en función de dicho resultado, atribuir el rendimiento a una u otra Administración. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un recurso de difícil encaje en las diferentes categorías de ingresos públicos, muy próximo a los ingresos patrimoniales, pero cuya vinculación con el gasto realizado para mantener la Administración de Justicia es evidente. Esto es, parece que la propia naturaleza de las cosas lleva a atribuir el recurso a aquella Administración territorial a la que corresponde la organización de los medios materiales para el funcionamiento de la Justicia y que, por tanto, incurre en el correspondiente gasto. Dicho con otras palabras, la competencia sustantiva determina la de carácter financiero. Si no fuera así, se estaría produciendo, además, una transferencia oculta entre la Comunidad Autónoma y el Estado, asumiendo la primera la actividad generadora del gasto, atribuyendo el ingreso al segundo.

Así las cosas, coincidimos con el voto particular cuando considera que la función de licitación y adjudicación de las cuentas forma parte de la Administración de Justicia en sentido amplio, de lo que hemos calificado en diversas ocasiones como «administración de la Administración de Justicia». Así lo pone de manifiesto el propio Real Decreto 34/1988, de ámbito estatal, al atribuir la competencia al Ministro de Justicia. Si fuera parte del núcleo esencial de esta función, no podría recaer en un miembro del Ejecutivo, sino en uno de los órganos de gobierno del Poder Judicial. Por ello mismo, la competencia corresponde a las Comunidades Autónomas cuando sus Estatutos incluyen una cláusula subrogatoria.

Una vez resuelta esta cuestión previa, la consecuencia financiera resulta evidente: el recurso corresponde, en estas situaciones, a la Comunidad Autónoma. Frente a ello no puede señalarse, como hace el Tribunal, que estos ingresos no se encuentran atribuidos a las Comunidades en el bloque de constitucionalidad. Así, podría afirmarse que no se trata de un ingreso patrimonial, en la medida en que no se deriva de bienes patrimoniales, no

afectos a un uso o servicio público. Pero no cabe duda de que sí debe considerarse como un ingreso de derecho privado, por mucho que sea algo atípico, que se genera por la gestión de un servicio público y nace de un contrato suscrito con la entidad bancaria. Sea como fuere, lo cierto es que tiene un encaje indudable en los arts. 157.1.d) de la CE y 4.1.a) de la LOFCA. Este último precepto aparece citado, de manera expresa y muy acertada, por el voto particular.

Para finalizar, es preciso que examinemos algunos de los títulos del Estado que, según el Tribunal, limitan la competencia autonómica sobre la materia. Sobre todo, el título competencial del art. 149.1.14ª de la CE, esto es, la Hacienda general. Como señala de forma muy atinada el voto particular, dicho título no puede aplicarse al problema planteado, ya que no se trata de determinar quién tiene la competencia para regular un determinado ingreso, sino de su atribución a una Administración u otra. La utilización de este título en el sentido tan expansivo empleado por el Tribunal, añadimos nosotros, conduciría a considerar estatales todos los ingresos públicos, de manera que todos los recursos de las Comunidades dependerían de transferencias o delegaciones del Estado. De algún modo, parece que el Tribunal revitaliza, por esta vía, la consideración del poder financiero estatal como originario frente al de las demás Administraciones territoriales. Dicha concepción se deja traslucir cuando afirma que «cualquier transferencia de recursos de una Administración a otra debe encontrar expresa habilitación en el bloque de constitucionalidad». Se olvida así que aquí no nos encontramos ante ninguna transferencia desde el Estado a las Comunidades Autónomas, sino de un recurso que corresponde, aquí sí que originariamente, corresponde a estas últimas. Y ello ya que son dichas Administraciones las que gestionan el servicio público en que tiene su origen el ingreso. Como señala el voto particular, «estos ingresos no pueden considerarse fuente de la hacienda estatal, pues, como hemos dicho, aunque dicha categoría no puede entenderse circunscrita a los ingresos tributarios (SSTC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 3, ó 171/1998, de 23 de julio, FJ 7), lo que sí requiere es que sea posible la calificación de los ingresos como derechos económicos de la hacienda pública en cuanto que los «organiza, genera y gestiona el Estado» (STC 171/1998, FJ 8)».

VII. Relevancia jurídica:

Este pronunciamiento no introduce una alteración significativa de los sistemas de recursos estatal y autonómico, ya que afecta a un tipo de ingreso de escasa relevancia desde un punto de vista cuantitativo. Ahora bien, sienta una doctrina que, a nuestro juicio, es errónea y peligrosa, en la medida en que viene a expandir el poder financiero estatal, atribuyéndole ingresos derivados de servicios públicos cuya gestión corresponde a las Comunidades Autónomas.

VIII. Bibliografía:

Sobre el título competencial de Hacienda general pueden citarse, entre otros, los siguientes trabajos:

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «La financiación de las Autonomías Vasca y Catalana», *RDFHP*, núm. 5, 1979-1980.

FALCÓN Y TELLA, R.: «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. I, Madrid, IEF, 1987.

LASARTE ALVAREZ, J.: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *RDEF*, núm. 22, 1979.

MARTIN QUERALT, J.: «La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía», *HPE*, núm. 59, 1979.

RAMALLO MASSANET, J.: «Incidencia de la Constitución Española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas», *Hacienda y Constitución*, Madrid, IEF, 1979.

STC 54/2006, de 27 de febrero: Deducción por adquisición de vivienda habitual. La reducción del tiempo de mantenimiento de una cuenta vivienda de los cinco a los cuatro años no vulnera el principio de igualdad. Tampoco vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) el hecho de que se limite la deducción a los supuestos de adquisición de plazas de garaje y otros anexos junto con la vivienda y no cuando dichas plazas se adquieren en un momento diferente. Aplicación de porcentajes incrementados: la exclusión de la posibilidad de aplicar coeficientes incrementados a la construcción o ampliación de vivienda no vulnera el principio de igualdad. La cuestión planteada no se refiere a la vulneración del principio de igualdad sino del de legalidad que no es materia susceptible de amparo

Javier Galán Ruiz
Universidad Complutense de Madrid

I. Doctrina del Tribunal:

La sentencia que ahora comentamos establece la siguiente doctrina:

En primer lugar, y por lo que respecta a la supuesta vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley por jueces y tribunales por un cambio de criterio, el TC tiene establecido que los requisitos que deben darse para que se produzca un cambio de criterio que implique vulneración constitucional son los siguientes:

- a) acreditación de un *tertium comparationis*
- b) existencia de alteridad en los supuestos comparados, lo que excluye la comparación consigo mismo,
- c) identidad del órgano judicial, incluso en el nivel de Sección,
- d) ausencia de motivación que justifique en términos generalizados el cambio de criterio.

Por lo que se refiere a la aplicación de la deducción en la cuota por inversión en vivienda habitual, el TC estima que las resoluciones citadas como contraste acogen supuestos distintos del analizado, siendo un término de comparación inadecuado.

En cuanto a la tacha de inconstitucionalidad de las letras a) y c) de los apartados 1 y 2 del art. 53 RIRPF, así como del art. 54.2 b), las razones por las que los citados preceptos tratan de manera desigual a unos contribuyentes frente a otros no son de naturaleza subjetiva, sino exclusivamente objetiva. El proceso constitucional, en consecuencia, debe situarse exclusivamente en la esfera del art. 31.1 CE, por lo que se trata de una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce de los recursos de amparo al no situarse el citado art. 31.1 CE entre los derechos y libertades susceptibles de protección en amparo.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre el principio de legalidad tributaria en la reducción o supresión de deducciones fiscales: SSTs de 17 de abril, 4 de junio y 8 de julio de 1991, 25 de marzo y 21 de abril de 1992, 3 de noviembre de 1997 y 3 de octubre de 1998; *Sobre la prohibición de introducir reglas que persigan reducir el alcance legal de la deducción*: STS de 27 de diciembre de 1990 y 30 de mayo de 1998; *Sobre los requisitos condicionantes de la solicitud de deducción que endurezcan la posibilidad de su disfrute*: STS de 20 de marzo de 1991, 3 de noviembre de 1994, 15 de marzo de 1995, 13 de febrero, 16 y 18 de julio de 1997, 11 de marzo y 19 de mayo de 2000; *Sobre el principio constitucional de igualdad*: SSTC 47/2003, de 3 de marzo (F. 3); 70/2003, de 9 de abril (F. 2); 89/2003, de 19 de mayo (F. 3) y 106/2003, de 2 de junio (F. 2); *Sobre que la sucesión normativa no es causa de desigualdad constitucionalmente relevante*: STC 38/1995, de 13 de febrero (F. 4); STC 88/1991, de 25 de abril (F. 2); ATC 1199/1988 (F. 3). *Sobre retroacción de actuaciones*: SSTC 53/2005, de 14 de marzo (F. 2); 59/2005, de 14 de marzo (F. 2); 72/2005, de 4 de abril (F. 1); 130/2005, de 23 de mayo (F. 2); 151/2005, de 6 de junio (F. 2); 152/2005, de 6 de junio (F. 2); 166/2005, de 20 de junio (F. 2); 172/2005, de 20 de junio (F. 2); 191/2005, de 18 de julio (F. 2); 203/2005, de 18 de julio (F. 2); 227/2005, de 12 de septiembre (F. 3); 237/2005, de 26 de septiembre (F. 2); 245/2005, de 10 de octubre (F. 2); 268/2005, de 24 de octubre (F. 4); y 337/2005, de 20 de diciembre (F. 2); *Sobre la carga de la prueba de la existencia de desigualdad*: SSTC 102/1999, de 31 de mayo (F. 2), y 111/2001, de 7 de mayo (F. 2), y ATC 176/2005, de 5 de mayo.

III. Supuesto de hecho:

La Organización de Consumidores y Usuarios (OCU) interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000, que había estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del IRPF. Se alegaba que la resolución judicial impugnada era lesiva del derecho a la igualdad –ante la ley y en la aplicación de la Ley– reconocido en el art. 14 CE y que los arts. 52.2 c), 53.1 a), 53.1 c), 53.2 a), 53.2 c) y 54.2 b) RIRPF son lesivos del derecho a la igualdad.

Los hechos previos a la interposición del recurso de amparo fueron los siguientes:

La OCU interpuso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo un recurso contencioso-administrativo directo contra los arts. 52.2 c), 53 y 54.2 b) del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (RIRPF), relativos todos ellos a la deducción por adquisición de vivienda habitual, por su posible contradicción con el principio constitucional de la igualdad del art. 14 CE.

Dicho recurso fue estimado parcialmente por STS de 11 de marzo de 2000, que anuló el apartado b) del epígrafe 1 del art. 53 RIRPF.

Instada la aclaración de la anterior Sentencia, por haberse omitido la declaración de nulidad del art. 53.2 b) RIRPF conforme a los propios fundamentos jurídicos de la Sentencia dictada, por Auto de 16 de mayo de 2000, se estima el recurso y se dispone que en el fallo de la Sentencia dictada el 11 de marzo de 2000 debe incluirse igual declaración de nulidad del artículo 53.2.b).

Los *motivos por los que se solicita el amparo* son los siguientes:

- 1.º *El art. 52.2 c) RIRPF vulnera el principio de igualdad.* Este precepto sólo permite aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a los anexos (como, por ejemplo, las plazas de garaje, los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas) que hayan sido adquiridos conjuntamente con la vivienda, de manera que si lo son de forma independiente pierden el derecho a la deducción. A juicio de la recurrente, la consecuencia de haber adquirido la plaza de garaje simultáneamente o no con la vivienda misma comporta un tratamiento diferenciado con efectos perjudiciales para los contribuyentes que se hallen en la segunda situación, quienes no podrían practicarse deducción alguna por ello. El Gobierno, al establecer este régimen, no ha tenido en cuenta la finalidad del uso de la plaza, que es el único criterio que debe prevalecer en la lógica que preside su asimilación como parte integrante de la vivienda, o lo que es lo mismo, como instrumento para la satisfacción de las necesidades modernas básicas de una unidad familiar. Castigar al contribuyente que, bien por motivos personales (falta de coche) o económicos (falta de recursos suficientes para hacer la compra simultánea), no llevó a cabo dicha adquisición de forma conjunta con la vivienda, carece de toda justificación jurídica, social o económica. Con ello el artículo se convierte en generador de una situación discriminatoria pues no tiene sentido considerar determinados anexos como «adquisición» de vivienda, para luego, a renglón seguido, limitar su deducibilidad al hecho –para unos aleatorio, para otros de imposible cumplimiento– de la adquisición conjunta de ambos bienes inmuebles. En suma, el factor de diferenciación no resulta racional ni deviene necesario para la protección del derecho buscada por la norma, como es el otorgamiento del beneficio fiscal a todo elemento integrante del concepto funcional de «vivienda» del contribuyente.
- 2.º *Lo dispuesto en las letras a) y c) de los apartados 1 y 2 del art. 53 RIRPF vulneran el principio de igualdad y de legalidad tributaria.* Estos preceptos exigen dos requisitos para la aplicación de los porcentajes incrementados de la deducción por inversión en vivienda habitual en los supuestos de adquisición o rehabilitación de la misma, o de realización de obras de adecuación por minusválidos: de un lado, que el importe financiado del valor suponga, al menos, en el caso de adquisición o rehabilitación de la vivienda, un 50 por 100 de dicho valor, y en el supuesto de obras de adecuación, un 30 por 100 de la inversión; y, de otro lado, que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades «que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado», tanto en el caso de adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, como en el supuesto de obras de adecuación por minusválidos.

Entiende la demandante que cuando el art. 55 LIRPF delega en el Reglamento la determinación de las condiciones y requisitos para aplicar los porcentajes de deducción incrementados, no le está habilitando para decidir cuándo se puede acceder a la citada deducción, pues esto supondría el desconocimiento del principio de legalidad tributaria. Se produce una extralimitación del Reglamento que ya habría sido puesta de manifiesto por el propio Servicio Jurídico del Estado en la Agencia Tributaria, quien en el dictamen emitido en el trámite de audiencia durante la elaboración del RIRPF apuntó que la Ley establece tajantemente cuáles son los porcentajes de deducción aplicables, porcentajes que no se pueden variar reglamen-

tariamente a través del expediente de añadir unos cuantos requisitos no contemplados en la Ley.

- 3.º *El art. 53.1 c), párrafo 2 RIRPF vulnera el principio de igualdad.* Este precepto impide la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados para la inversión en adquisición de vivienda habitual a los supuestos de construcción o ampliación de la misma. Así, cuando los arts. 51 y 52.1 RIRPF definen la vivienda como edificación, está permitiendo la deducción de todo gasto relacionado con la adquisición de esa edificación, en cualquiera de sus modalidades (compra, construcción, ampliación y rehabilitación). Sin embargo, posteriormente, el art. 53.1 c), en su párrafo segundo, sin ningún tipo de matizaciones, suprime de plano la posibilidad de deducción para las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda. La Sentencia impugnada justifica la no aplicación de los porcentajes incrementados a los supuestos de construcción de la vivienda por entender que se trata de una actividad no habitual, y en cuanto a los casos de ampliación, por calificarlos como una actividad errática. Al formular especulaciones acerca de si una iniciativa del particular (comprar o construir) es más o menos frecuente en la práctica como excusa para despojarle de relevancia jurídica o el calificar sin motivación la actividad de ampliación de la vivienda como errática, lejos de esclarecer la legitimidad de la mentada previsión reglamentaria, lo que se hace es sembrar dudas acerca de la verdadera intención de la Administración en este apartado.
- 4.º *El art. 54.2 b) RIRPF vulnera el principio de igualdad.* Este artículo limita el plazo de mantenimiento de una cuenta ahorro-vivienda, que pasa de los cinco años que contemplaba el art. 33.2 b) del Reglamento de 1991 a los cuatro años del nuevo Reglamento. Este apartado ha colocado en una situación más gravosa a los contribuyentes a quienes se les aplica este nuevo sistema por verse forzados a obtener en mucho menos tiempo los recursos suficientes para acometer la operación de compraventa de la vivienda, frente a aquellos otros que al amparo del régimen anterior han disfrutado de un plazo más holgado para disponer de su cuenta-vivienda, siendo así que, unos y otros, se hallan en la misma situación material.
- 5.º La recurrente imputa a la Sentencia del Tribunal Supremo la lesión del principio de igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE), al estimar que se ha apartado de su doctrina precedente sin motivación que justifique el cambio de criterio.

A su juicio, concurren los requisitos señalados por este Tribunal para apreciar la lesión de aquel derecho:

- Identidad de supuestos habida cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido exigiendo no sólo el respeto incondicionado al principio de legalidad tributaria en la reducción o supresión de deducciones fiscales sino también la prohibición de introducir reglas que persigan reducir el alcance legal de la deducción o requisitos condicionantes de la solicitud de deducción que endurezcan la posibilidad de su disfrute.
- Se trata de un mismo órgano judicial (Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo).
- Se ha producido una separación del criterio mantenido de manera pacífica, reiterada y tajante durante años, sin ningún precedente anterior que pueda marcar una nueva línea o corriente jurisprudencial y sin ninguna sentencia posterior que la siga.
- No se ha justificado el apartamiento de la doctrina consolidada, ni tampoco la razón por la que para el caso concreto debe apartarse de ella.

El *Abogado del Estado* y el *Fiscal* cumplieron el trámite de alegaciones con base en los siguientes argumentos:

- 1.º En opinión del *Abogado del Estado* la resolución judicial impugnada no ha violado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, pues aunque es cierto que las Sentencias alegadas de contraste proceden de la misma Sala y Sección, sin embargo, no concurren en ellas los restantes requisitos esenciales exigidos por la doctrina constitucional. No concurre el elemento «alteridad cuando la demanda propone que se compare consigo misma la STS recurrida de 11 de marzo de 2000» y tampoco cabe comparación, a su entender, con una resolución posterior (la STS de 19 de mayo de 2000), porque el derecho a la igual aplicación judicial de la ley protege frente al apartamiento arbitrario del precedente.

Entiende el *Fiscal* que no se cumple con los requisitos exigidos por la doctrina del TC habida cuenta que la igualdad en la aplicación de la ley se refiere a hechos sustancialmente o esencialmente iguales que hayan sido resueltos de forma diferente por el mismo Tribunal, y no a la aplicación de doctrinas jurídicas. En el presente caso, sin embargo, la parte recurrente en amparo no aporta sentencias de la misma Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a los efectos de acreditar una desigual aplicación de la ley, sino que cita determinados fragmentos de los fundamentos de derecho de Sentencias del Tribunal Supremo, incumpliendo así con su carga de aportar el término de comparación para poder realizar el juicio de igualdad, lo que debe conllevar la desestimación del motivo de amparo.

- 2.º En cuanto a las razones por las que los arts. 52.2 c), 53.1 a) y c), 53.2 a) y c), y 54.2 b) RIRPF no lesionan el derecho fundamental a la igualdad son las siguientes:
 - a) *Análisis del art. 52.2 c) RIRPF*: Para el *Abogado del Estado*, si se suprime la oración «siempre que se adquieran independientemente de ésta», la situación de los potenciales contribuyentes que pueden beneficiarse de la deducción resultaría empeorada, puesto que en tal hipótesis nunca se consideraría adquisición de vivienda la de plazas de garaje (con excepción de las compradas con la vivienda con un máximo de dos), jardines, parques, piscinas o cualquier otro elemento, siendo indiferente que se adquirieran junto con la vivienda o independientemente. En cambio, si se mantiene el texto reglamentario, quedan excluidas de la deducción sólo las adquisiciones independientes de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas o cualquier otro elemento, pero gozan de ella las adquisiciones de tales elementos junto con la vivienda, si bien el beneficio de las plazas de garaje se limita a un máximo de dos. De este modo, lo que hace el art. 52.2 RIRPF es una interpretación extensiva y favorable al contribuyente del art. 55.1 LIRPF que refiere el beneficio fiscal a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, y califica como tal la residencia efectiva, estable y continuada por más de tres años. El precepto reglamentario no restringe el derecho concedido por el legislador, sino que lo amplía en relación con las plazas de garaje, pues, obviamente en ellas no se reside estable y continuamente. Y cuando por vía reglamentaria se desarrolla generosamente un beneficio fiscal concedido por el legislador, incluso más allá de los estrictos términos legales, es evidente que debe concederse un amplio margen de apreciación a la Administración a la hora de trazar los límites del beneficio, sin exigirle que lleve al máximo el beneficio. Por esta razón, el hipotético comprador de plazas de garaje que no puede acogerse a la deducción por inversión en vivienda habitual está normativamente colocado en pie de igualdad con la inmensa mayoría de los demás contribuyentes al efecto de cumplir el deber constitucional del art. 31.1 CE; contribuyentes para quienes el dinero invertido

do en bienes tal vez más necesarios para la vida que las plazas de garaje (el mobiliario de la casa, la educación propia o la de los hijos, un automóvil incluso para quien vive lejos de su trabajo sin comunicaciones aceptables) no es más que una simple aplicación de renta que no goza de favor especial alguno.

De hecho, esta exclusión goza de cierta justificación objetiva y razonable: la adquisición conjunta de vivienda y plaza de garaje no sólo suele hacerse, en la práctica contractual, mediante precio global que no distingue entre una y otra, sino que, además, la adquisición simultánea de ambas puede tomarse, en el caso normal, como signo o indicio de que las plazas están al servicio de la vivienda. Por el contrario, en la adquisición independiente de las plazas de garaje, el caso normal suele ser el contrario: la adquisición por comodidad o como colocación rentable de capitales con vistas a su posterior arrendamiento o reventa. Ahora bien, exista una u otra razón, para el Abogado del Estado, más que estar en presencia de una auténtica cuestión constitucional de igualdad, se está debatiendo si la solución reglamentaria tiene algún fundamento de razonabilidad o es puramente arbitraria; debate que no tiene que ver con el art. 14 CE sino con la interdicción de la arbitrariedad del art. 9.3 CE, que no goza de la protección del amparo constitucional.

Por su parte, el *Fiscal* entiende que lo que pretende la recurrente es que todos los contribuyentes puedan practicar la deducción correspondiente a dichos anexos abstracción hecha del momento en que se adquirieron. Sin embargo, estimar el motivo conllevaría un efecto contrario al que se pretende obtener, pues con el texto que tiene el precepto reglamentario impugnado, la única forma de conseguir el efecto deseado por la ahora recurrente en amparo sería dándole una nueva redacción. Hacer esto, a saber, corregir la dicción de una norma reglamentaria es, sin embargo, algo que queda fuera del poder tanto de los órganos de la jurisdicción ordinaria como del Tribunal Constitucional.

b) *Análisis de los apartados 1 a), 1 c), 2 a) y 2 c) del art. 53 RIRPF*: Entiende el *Abogado del Estado* que lo que está en discusión es únicamente la determinación de los supuestos en los que a la inversión en vivienda habitual se les aplica el porcentaje de deducción general del 15 por 100 o el porcentaje de deducción incrementado. Sobre este particular, el *Abogado del Estado* estableció lo siguiente:

- Los apartados del art. 53 RIRPF se amparan en la habilitación que hace el art. 55 LIRPF, por lo que invocar el art. 14 CE para extender o ampliar el «beneficio sobre el beneficio» como son los porcentajes incrementados de deducción por inversión en vivienda habitual, representa más un problema de razonabilidad propio del campo del art. 9.3 CE (interdicción de la arbitrariedad) que del art. 14 CE.
- El mayor beneficio de los porcentajes incrementados se aplica a los contribuyentes que, en el caso normal, demuestran menor capacidad de ahorro revelada por su mayor dependencia de la financiación ajena. Es decir, a quienes socialmente aparecen más necesitados de mayor ayuda fiscal. Parecido fundamento puede hallarse en el requisito relativo a la no amortización de más del 40 por 100 del importe de las cantidades financiadas durante los tres primeros años de vigencia del préstamo, pues la superación de ese porcentaje pone de manifiesto la escasa dependencia del contribuyente respecto de la financiación ajena. Así, mediante el juego de ambos de requisitos se limitan las economías de opción, habida cuenta que con tipos de interés bajos puede ser rentable fiscalmente endeudarse limitadamente, o durante algunos ejercicios, en la adquisición o rehabilitación de vivienda propia. Existe,

en consecuencia, una finalidad legítima y razonable que justifica no sólo la adopción de una norma limitativa de las economías de opción, sino también, el uso dado por la norma reglamentaria a la habilitación legal.

Para el *Fiscal* resulta claro que los apartados impugnados tienen la finalidad de evitar la utilización abusiva del beneficio, dado que está proyectado para los supuestos más habituales de adquisición de vivienda con financiación ajena, que supone la financiación de la mayor parte del precio con una larga amortización. Teniendo en cuenta el supuesto normal de financiación ajena para las personas de poco o medio poder adquisitivo, que son los beneficiarios naturales de la previsión normativa legal, el Reglamento ha acotado los supuestos de concesión del beneficio para que se ajuste al perfil normal fijando unos límites que estima el *Fiscal* que están dentro del mandato legislativo y que son razonables para que la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados se concrete en los supuestos normales de financiación ajena, que son los que implícitamente contempla la Ley, evitándose así la utilización abusiva del beneficio por quienes no tienen necesidad de este tipo de financiación ajena.

- c) *Análisis del párrafo segundo del art. 53.1 RIRPF*: Para el *Abogado del Estado* este precepto impide que los porcentajes incrementados de deducción por inversión en vivienda habitual se apliquen a la construcción o ampliación de la misma, o a las cantidades depositadas en cuentas-vivienda. La finalidad de protección de los socialmente más necesitados y de limitar economías de opción justifica la exclusión en la aplicación de los porcentajes incrementados a la ampliación y a la construcción de la vivienda.

En el mismo sentido se manifiesta el *Fiscal* para quien las creaciones reglamentarias pueden acotarse y limitarse conforme convenga. Así, al asimilar el Reglamento la construcción o ampliación de vivienda a su adquisición está indicando que son conceptos distintos, pues, en otro caso, diría que la adquisición de vivienda comprende o incluye la construcción o ampliación de la misma. De esta manera, la existencia de diferencias entre uno y otro concepto justifica la aplicación de un régimen distinto, esto es, que pueda excluirse para los supuestos de construcción o ampliación de la vivienda la posibilidad de la deducción incrementada para la adquisición de viviendas con financiación ajena.

- d) *Análisis del art. 54.2.b RIRPF*: se refiere este artículo al plazo de duración de las cuentas-vivienda y en relación con este precepto el *Abogado del Estado* argumenta lo siguiente:

- La previsión reglamentaria es consecuencia de la habilitación legal –recogida en el art. 55– para la fijación de los «los requisitos de formalización y disposición» de las cuentas-vivienda.
- La demanda desconoce la doctrina constitucional conforme a la cual la sucesión normativa no es causa de desigualdad constitucionalmente relevante.
- La justificación de este nuevo plazo –de cuatro años, en lugar del de cinco años previsto en la anterior normativa– responde a la fijación –en el año 1998– de un nuevo plazo de prescripción en materia tributaria de cuatro años, por lo que si el plazo para aplicar los fondos de la cuenta-vivienda fuera quinquenal y el plazo de prescripción tributaria cuatrienal, el contribuyente tendría todo el derecho de sostener, caso de perder el derecho a la deducción, que sólo debería devolver las deducciones por inversión en vivienda correspondientes a los ingresos en cuenta de los últimos cuatro años, ha-

biendo quedado prescrito el beneficio correspondiente a los ingresos en cuenta del primer año en que se aplicó la deducción.

Recuerda el *Fiscal* que, conforme a la doctrina de este Tribunal Constitucional no lesiona el principio de igualdad el hecho de que la normativa se adapte a las condiciones de cada momento histórico y, en consecuencia, no es contraria a dicho principio la desigualdad derivada de un cambio normativo o de una sucesión de disposiciones legales o reglamentarias.

IV. Tipo de procedimiento:

Se trata de un recurso de amparo dirigido contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000, parcialmente estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del IRPF. No obstante, la crítica central se refiere a varios preceptos del citado Reglamento, en su redacción originaria, todos ellos relativos a la deducción por inversión en vivienda habitual en el mencionado impuesto, a los que se atribuye la lesión del derecho a la igualdad en la Ley reconocido en el art. 14 CE, al establecer varias discriminaciones en la aplicación de aquella deducción sobre la base de diferencias carentes de una justificación razonable. Igualmente, la demanda de amparo atribuye a la resolución judicial impugnada una doble lesión:

- La del derecho a la igualdad en la Ley (art. 14 CE), en la medida que el órgano judicial no ha reparado las lesiones que se imputan a la norma reglamentaria.
- La del derecho a la igualdad, pero esta vez, en la aplicación de la ley, al haberse apartado el órgano judicial de su doctrina precedente sin motivación alguna justificativa del cambio de criterio.

V. Fundamentos jurídicos:

a) *No se ha producido vulneración del principio de igualdad en aplicación de la ley*

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para que pueda apreciarse vulneración del principio de igualdad deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1.º La acreditación de un *tertium comparationis*, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes decisiones del mismo órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, hayan resuelto de forma contradictoria.
- 2.º La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, la «referencia a otro», lo que excluye la comparación consigo mismo;
- 3.º La identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de Sección, al considerarse éstas como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación judicial de la ley.
- 4.º La ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, bien con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició.

Por otra parte, cuando se alega la desigualdad en la aplicación de la ley pesa la carga de la prueba sobre el recurrente que habrá de aportar los términos de comparación adecuados. Para el TC, el recurrente se ha limitado a entresacar algunos párrafos de las Sentencias del Tribunal Supremo que se citan, sin aportar el texto completo que sería necesario para poder concluir que los precedentes habían resuelto casos sustancialmente iguales, además de que todas las sentencias citadas se refieren a supuestos distintos del analizado. De este modo, a juicio del TC no existe en este caso el *tertium comparationis*, es decir, de supuestos sustancialmente iguales en los que el mismo órgano judicial haya resuelto de una forma contradictoria. Tampoco sirve para fundamentar un juicio de desigual aplicación de la Ley la propia Sentencia impugnada que la demandante cita también como de contraste (STS de 11 de marzo de 2000), dado que, aparte de que esta resolución judicial incumple el requisito de la «alteridad», esto es, de la «referencia a otro», que impide la comparación consigo mismo, tampoco el tema citado es «sustancialmente igual» a los planteados en la presente demanda de amparo.

b) No vulneran el principio de igualdad los preceptos del Reglamento del IRPF impugnados

La queja respecto de los *límites cuantitativos y temporales regulados por vía reglamentaria para la aplicación de los porcentajes incrementados de deducción* (art. 53, apartados 1 y 2, letras a y c), se refiere a la vulneración del principio de legalidad y no del de igualdad, algo que sitúa la reclamación extramuros del procedimiento de amparo, al no encontrarse entre los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 30 CE.

En cuanto a la *reducción del plazo de cinco a cuatro años para la adquisición o rehabilitación de vivienda* (art. 54.2 b RD 214/1999), es evidente que la desigualdad que crea dicho precepto al reducir de cinco a cuatro años el plazo para adquirir o rehabilitar la vivienda para poder deducir las cantidades depositadas en las cuentas ahorro-vivienda, es el resultado de una modificación normativa que no constituye, en sí misma, una infracción del derecho consagrado en el art. 14 CE, pues no es el transcurso del tiempo el que origina la diferencia de régimen, sino una sucesión de normas que responden a principios y condiciones diversas.

Es doctrina reiterada del TC que lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

También afirma el Tribunal que «aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo».

Sentado lo anterior, en la medida en que la OCU sustenta la vulneración del principio de igualdad en el diferente tratamiento que en las deducciones en el IRPF otorgan en supuestos idénticos los arts. 52.2 c), 53.1 a), 53.1 c), 53.2 a), 53.2 c) y 54.2 b) RD, resulta evidente que el presente recurso de amparo debe situarse, claramente, en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional.

Y concluye el Tribunal Constitucional afirmando lo siguiente:

«resulta igualmente evidente que el diferente trato que en el gravamen del impuesto sobre la renta de las personas físicas establecen los citados preceptos reglamentarios no se fundamenta en una circunstancia subjetiva (como, por ejemplo, sucedía en los supuestos enjuiciados en la STC 57/2005, de 14 de marzo), sino exclusivamente en elementos objetivos, concretamente, que la compra de los anexos se produzca de forma conjunta o separada de la adquisición de vivienda habitual [art. 52.2 c)], que se cumplan o no determinados límites cuantitativos (porcentaje de financiación ajena) y temporales (cantidad amortizada en los tres primeros años) en los préstamos obtenidos para la financiación de la vivienda [las letras a) y c) de los apartados 1 y 2 del art. 53], que se solicite el préstamo para adquirir o rehabilitar la vivienda o, por el contrario, para construirla o ampliarla [art. 53.1 c), párrafo segundo] y, en fin, el momento en que el sujeto pasivo ha procedido a la apertura de la cuenta ahorro-vivienda [art. 54.2 b)].

Pues bien, no siendo de naturaleza subjetiva las razones por las que los citados preceptos del Real Decreto 214/1999 tratan de manera desigual a unos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas frente a otros, es claro que no resulta concernido el art. 14 CE, razón por la cual el proceso constitucional que enjuiciamos debe situarse exclusivamente en la esfera del art. 31.1 CE. «Y, por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad».

VI. Comentario crítico:

La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000 declaró la nulidad del artículo 53.1.b) del entonces vigente Reglamento del IRPF. Dicho precepto disponía como requisito para poder aplicar los porcentajes incrementados de deducción por inversión en vivienda habitual *«Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados»*. Dicha redacción suponía una discriminación injustificada a favor de dichas entidades y en perjuicio de otros tipos de financiación a que pudiera acceder el contribuyente.

En el mismo sentido, el Auto aclaratorio de 16 de mayo de 2000 estimó que también debía declararse la nulidad del artículo 53.2.b) del RD 214/1999, relativo a las obras e instalaciones de adecuación realizadas por minusválidos y que también condicionaba la aplicación de los coeficientes incrementados de deducción a *«Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas al empleado minusválido»*.

Peor suerte corrieron los restantes motivos de impugnación que fueron rechazados por el Tribunal Supremo y posteriormente por la Sentencia del Tribunal Constitucional que ahora comentamos.

Por lo que se refiere a la imposibilidad de practicar la deducción por inversión en vivienda habitual para adquisiciones de plazas de garaje (y otros anexos) en momento posterior al de adquisición de la vivienda, en nuestra opinión dicha previsión normativa vulnera el principio de igualdad e incluso el de capacidad económica al permitir que aquéllos contribuyentes que tengan una capacidad económica superior puedan practicar la deducción por el importe correspondiente a la compra de las plazas de garaje efectuado de forma conjunta con la vivienda, mientras que quienes carecen de capacidad económica suficiente en un primer momento pero que con posterioridad pueden acceder a la compra de una o dos plazas de garaje ven imposibilitado su derecho a la deducción. En este sen-

tido cabría plantearse por qué se permite la práctica de la deducción por ampliación de vivienda habitual en un momento posterior al de su adquisición y no se permite cuando la «ampliación» consiste en la adquisición de una plaza de garaje, construcción de una piscina o de una instalación deportiva.

Otro de los preceptos cuya constitucionalidad se cuestionaba se refería a la previsión normativa de aplicación de unos coeficientes incrementados de deducción en los supuestos de adquisición de la vivienda habitual mediante financiación ajena. Este aspecto ha sido objeto de una profunda revisión en la nueva Ley del IRPF.

La nueva Ley del IRPF vigente desde el 1 de enero de 2007 mantiene la deducción por adquisición de vivienda habitual y la regula en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006. Se trata de la deducción en la cuota más relevante del IRPF puesto que afecta a un número mayor de contribuyentes. De este modo, a pesar de las numerosas críticas que ha recibido tradicionalmente, tales como que dificultaba la movilidad geográfica de los trabajadores o que no incentivaba el mercado de viviendas en alquiler, este beneficio fiscal pervive desde la entrada en vigor de la reforma de 1978 si bien con alteraciones en su contenido y características.

La Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 justifica su conservación del siguiente modo: «...por razones de cohesión social, se da continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual, manteniendo la base de deducción actual y homogeneizando los porcentajes aplicables».

Esta denominada «homogeneización» de los porcentajes de deducción aplicables no significa más que la desaparición de los porcentajes incrementados de deducción que eran aplicables en los supuestos de financiación ajena. De este modo, con la legislación vigente a partir del 1 de enero de 2007 desaparecen dichos porcentajes incrementados y se pasa a utilizar un porcentaje exclusivo de deducción, el 15 por 100, dividido en el tramo estatal, 10,05 por 100 y el autonómico o complementario, el 4,95 por 100 (art. 78.2 Ley 35/2006). Así, se afirma que «Esta medida se adopta..., con el fin de homogeneizar los porcentajes de deducción, finalizando de futuro con la diferenciación existente en la actualidad entre las adquisiciones con financiación ajena y el resto. No obstante se prevé un régimen de compensación, a articular a través de las leyes de presupuestos, para respetar las expectativas de los que adquirieron con anterioridad el conocimiento público de la misma.».

VII. Relevancia jurídica:

Si bien la STC 54/2006, desestima las pretensiones de la OCU que recurría en amparo, esta sentencia deja una puerta abierta a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados. Así se desprende del párrafo final de esta sentencia en la que se puede leer lo siguiente:

«Pues bien, no siendo de naturaleza subjetiva las razones por las que los citados preceptos del Real Decreto 214/1999 tratan de manera desigual a unos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas frente a otros, es claro que no resulta concernido el art. 14 CE, razón por la cual el proceso constitucional que enjuicamos debe situarse exclusivamente en la esfera del art. 31.1 CE. «Y, por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad»».

De este modo, el Tribunal Constitucional entiende que los preceptos cuestionados no vulneran el principio de igualdad recogido en el artículo 14 CE pero deja entrever la po-

sibilidad de un pronunciamiento distinto si lo que se cuestionara fuera la vulneración del principio de legalidad recogido en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna, lo que únicamente podría plantearse a través de un recurso o una cuestión de inconstitucionalidad, por las personas y entidades que tienen conferido este derecho, pero nunca a través de un recurso de amparo a través del cual no puede cuestionarse la vulneración del artículo 31.1 CE.

VIII. Bibliografía:

BANACLOCHE PALAO, C. «La nueva deducción por adquisición de vivienda habitual (I y II); *Boletín Fiscal Aranzadi*, números 9 y 10, 1999.

CARBAJO VASCO, D. y GALÁN RUIZ, J.: *La nueva Ley del IRPF. Análisis Práctico*, Ediciones Experiencia, 2007.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: «Inversión en vivienda y beneficios fiscales en el IRPF», *Revista Información Fiscal*, núm. 77/2006.

MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.: «La deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF», *Gaceta Fiscal*, núm. 211, 2002.

Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria

**STJCE 9.2.2006. *Sfakianakis A EVE contra Elliniko Dimosio*,
Asuntos acumulados C-23/04 a C-25/04: Asistencia mutua entre
autoridades aduaneras para la recaudación *a posteriori*
de derechos de importación a raíz de la revocación
en el Estado de exportación de los certificados de circulación
de los productos importados (Acuerdo de Asociación
Comunidades-Hungría)**

María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid

I. Doctrina del Tribunal:

Las autoridades aduaneras del Estado de importación están obligadas a considerar las resoluciones judiciales recaídas en el Estado de exportación en los recursos interpuestos contra los resultados de la comprobación de la validez de los certificados de circulación de las mercancías efectuada por las autoridades aduaneras del Estado de exportación, desde el momento en que el Estado de importación haya sido informado de dichos recursos y resoluciones, con independencia de que la comprobación se haya realizado o no a solicitud de este último.

Antes de que se comunique a las autoridades aduaneras del Estado de importación el resultado definitivo de los recursos interpuestos –contra las conclusiones de la comprobación *a posteriori* y sin que las decisiones de las autoridades del Estado de exportación que expidió inicialmente los certificados EUR.1 hayan sido revocadas ni anuladas–, aquellas no pueden adoptar decisiones administrativas que impongan el pago de derechos de aduana, incrementados con impuestos y multas. Todo ello no puede verse afectado por el hecho de que las autoridades aduaneras no soliciten la reunión del Consejo de Asociación.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre el reconocimiento por la administración aduanera del Estado de importación de las apreciaciones legalmente efectuadas por las autoridades del Estado de exportación: la Sentencia de 12 de julio de 1984, *Les Rapides Savoyards y otros*, 218/83, Rec. p.3105, apartados 26 y 27. Sobre el derecho a un recurso efectivo ante un juez como principio general del Derecho comunitario: la Sentencia de 15 de mayo de 1986, *Johnston*, 222/84, Rec. p.1651, apartado 18; también en lo que respecta a

la aplicación del régimen aduanero que un Acuerdo de Asociación establece: la Sentencia de 30 de septiembre de 1987, *Demirel*, 12/86, Rec. p.3719, apartados 7 y 28. Sobre la competencia de la Comisión para velar por la correcta aplicación del Acuerdo de Asociación y de sus Protocolos: la Sentencia de 14 de noviembre de 2002, *Illumitrónica*, C-251/00, Rec. p.I-10433, apartado 60.

III. Supuesto de hecho:

En 1995 Sfakianakis importó vehículos de la marca Suzuki en el marco del régimen aduanero preferencial establecido por el Acuerdo de Asociación, previa presentación de los certificados de circulación EUR.1, en los que se hacía constar el origen húngaro de los productos.

Durante los años 1996 a 1998, a petición de la Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude (UCLAF) de la Comisión europea, las autoridades húngaras efectuaron una comprobación *a posteriori* en una empresa de fabricación húngara, para verificar el origen y el valor de los vehículos que habían sido importados en la Comunidad Europea entre el 31 de diciembre de 1994 y el 31 de diciembre de 1997, con exención de derechos de aduana y al amparo de unos certificados de circulación EUR.1 húngaros. La UCLAF solicitó a las autoridades griegas que le remitieran todos los certificados de origen y las correspondientes facturas de importación relativos a las importaciones de automóviles de marca Suzuki realizadas desde Hungría en dicho período.

Las autoridades húngaras comunicaron los resultados de la comprobación a las autoridades griegas: los vehículos cuyo origen húngaro habían reconocido tanto el fabricante como las autoridades húngaras; los vehículos a los que tales autoridades habían atribuido un origen extranjero, reconocido formalmente por el fabricante, y los vehículos cuya situación se estaba discutiendo en un procedimiento judicial –advirtiendo de que no podrían facilitar más información hasta su finalización y pidiendo a las autoridades griegas que fueran pacientes antes de proceder al cobro de los derechos de aduana controvertidos–.

Las autoridades griegas recibieron de la UCLAF unas listas con todas las importaciones de automóviles procedentes de Hungría efectuadas en Grecia, indicando qué importaciones se habían acogido ilegalmente al régimen preferencial. Dado que, en ellas, los vehículos de los asuntos principales no cumplían los requisitos para acogerse al régimen, las autoridades griegas impusieron unos derechos de aduana de importación adicionales y aplicaron el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, más el recargo del artículo 33 del Código aduanero griego.

La justicia húngara anuló en sentencia firme las decisiones adoptadas por las autoridades aduaneras húngaras con ocasión de la comprobación *a posteriori* del origen de los vehículos exportados y ordenó a esas mismas autoridades que reanudaran el procedimiento de comprobación de los certificados EUR.1. Las autoridades húngaras informaron a la Dirección General de Aduanas griega de los vehículos cuyos certificados se habían expedido ilegalmente y también de los que se expidieron legalmente, entre los que figuraban los de la demandante en el litigio principal. Sin embargo, las autoridades griegas no adoptaron decisión alguna al respecto.

IV. Tipo de procedimiento:

Con arreglo al artículo 234 TCE, se plantean varias cuestiones prejudiciales por el Tribunal administrativo de primera instancia de Atenas (Dioikitiko Protodikeio Athinon), mediante sendas resoluciones de 30 de septiembre de 2003 –recibidas en el Tribu-

nal de Justicia el 26 de enero de 2004— en el procedimiento entre Sfakianakis A EVE y el Estado helénico (Elliniko Dimosio).

- 1) ¿El deber de asistencia mutua impuesto a las autoridades aduaneras griegas del Estado miembro de importación les obliga a tener en cuenta las resoluciones de los órganos jurisdiccionales húngaros relativas a la validez de las comprobaciones de la exactitud del certificado de exportación EUR.1 efectuadas por las autoridades del Estado de exportación?
- 2) ¿Las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación están obligadas a tener en cuenta las resoluciones de los órganos jurisdiccionales del Estado de exportación, que anulan los resultados de comprobaciones ordenadas y efectuadas por las autoridades húngaras tras la exportación, teniendo en cuenta que se informó oficialmente a las autoridades del Estado de importación tanto de la litispendencia ante los órganos jurisdiccionales húngaros, como del resultado de los procedimientos correspondientes; y que ellas mismas nunca solicitaron que se efectuara la comprobación?
- 3) ¿La eficacia de la prohibición de los derechos de aduana prevista en el Acuerdo de Asociación exige que se interpreten las disposiciones comunitarias en el sentido de que se oponen a las decisiones administrativas que imponen un recargo de derechos de aduana, impuestos y multas, decisiones que adoptaron las autoridades nacionales del Estado de importación una vez que las autoridades húngaras les hubieron comunicado el resultado de la comprobación, pero antes de conocer el texto de las resoluciones judiciales anulatorias de los resultados de dicha comprobación, considerando que, en definitiva, los certificados EUR.1 expedidos eran exactos?
- 4) ¿Puede afectar el hecho de que ni las autoridades helénicas, ni las autoridades húngaras solicitaran la reunión del Consejo de asociación del artículo 33 del Protocolo?
- 5) Con carácter subsidiario, si las autoridades aduaneras helénicas no han infringido las disposiciones comunitarias citadas al imponer un recargo de los derechos de aduana, IVA y multa: ¿puede considerarse que el artículo 220, apartado 2, del Código aduanero comunitario no permite la contracción *a posteriori* de derechos de aduana a cargo del importador, ya que se trata de un comportamiento culposo imputable a las autoridades aduaneras del Estado de importación o de exportación, habida cuenta, en particular, de que las autoridades aduaneras del Estado de exportación disponían de todos los datos relativos al origen de los vehículos, sobre cuya base no debería haberse expedido el certificado EUR.1, lo cual habría permitido a las autoridades aduaneras del Estado de importación imponer desde un primer momento los derechos de aduana legalmente adeudados?

V. Fundamentos jurídicos:

«Como el Tribunal de Justicia ha declarado a propósito de otros Protocolos relativos a la definición del concepto de «productos originarios» y a métodos de cooperación administrativa comparables a los del Protocolo, dicho reparto de funciones se justifica por el hecho de que las autoridades del Estado de exportación son las que se encuentran en mejor situación para comprobar directamente los hechos que condicionan el origen del producto de que se trate. Por lo tanto, este sistema sólo puede funcionar si la administración aduanera del Estado de importación reconoce las apreciaciones legalmente efectuadas por las autoridades del Estado de exportación» (apartado 23).

«Este imperativo de reconocimiento sólo queda garantizado si las autoridades del Estado de importación también respetan y aceptan las resoluciones judiciales dictadas en los recursos interpuestos contra los resultados iniciales de la comprobación *a posteriori* del origen de las mercancías» (apartado 24).

«Para garantizar una aplicación correcta del Protocolo es preciso que la obligación de reconocimiento mutuo de las decisiones adoptadas por las autoridades de los Estados interesados sobre el carácter originario de determinados productos se extienda necesariamente a las resoluciones adoptadas por los órganos jurisdiccionales de cada Estado en el marco de su función de control de la legalidad de las decisiones de las autoridades aduaneras» (apartado 26).

«Una negativa a tomar en consideración las resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales nacionales que resuelven en el marco de su función de control de legalidad de las decisiones administrativas, como la que se discute en los asuntos principales, viola el derecho del exportador a un recurso judicial efectivo» (apartado 27).

«Habida cuenta de que las autoridades griegas fueron informadas oficialmente de la existencia de unos procedimientos judiciales que podrían tener como resultado la declaración de que las comprobaciones realizadas *a posteriori* por las autoridades aduaneras húngaras habían sido irregulares, dichas autoridades griegas no podían ignorar que los certificados EUR.1 controvertidos no habían sido revocados definitivamente» (apartado 29).

«La comprobación *a posteriori* puede ser efectuada por las autoridades competentes del Estado de exportación a iniciativa propia o a solicitud de las autoridades del Estado de importación. Así mismo, como ocurre en el asunto principal, dicho control puede ser efectuado a solicitud de los servicios de la Comisión» (apartado 31).

«Las autoridades aduaneras que soliciten una comprobación *a posteriori* únicamente podrán denegar la aplicación del régimen preferencial cuando se den los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 6, del Protocolo, es decir, en caso de que alberguen dudas fundadas y no reciban una respuesta en un plazo de diez meses a partir de la fecha de la solicitud de verificación o bien si la respuesta no contiene información suficiente. Al margen de estos supuestos, el Protocolo no contempla la posibilidad de que un Estado contratante revoque unilateralmente los certificados emitidos por las autoridades aduaneras de otro Estado contratante» (apartado 38).

«La eficacia de la supresión de los derechos de aduana establecida en el Acuerdo de Asociación se opone a las decisiones administrativas que imponen el pago de derechos de aduana, incrementados con impuestos y multas, adoptadas por las autoridades aduaneras del Estado de importación antes de que se les comunique el resultado definitivo de los recursos interpuestos contra las conclusiones de la comprobación *a posteriori* y sin que las decisiones de las autoridades del Estado de exportación que expidió inicialmente los certificados EUR.1 hayan sido revocadas ni anuladas» (apartado 43).

«La respuesta a las tres primeras cuestiones no puede verse afectada por el hecho de que ni las autoridades aduaneras griegas ni las autoridades aduaneras húngaras solicitaran la reunión del Consejo de Asociación con arreglo al artículo 33 del Protocolo» (apartado 54).

«El órgano jurisdiccional remitente únicamente plantea la quinta cuestión para el supuesto de que se diera una respuesta negativa a las dos primeras. Como dichas cuestiones han recibido una respuesta afirmativa, no procede examinar la quinta cuestión» (apartado 55).

VI. Comentario crítico:

El sistema de cooperación administrativa establecido en este Protocolo se basa en la confianza mutua entre las autoridades de los Estados implicados y el reparto de funciones, como cualquier otro. En su razonamiento, el Tribunal acoge algunas de las conclusiones del Abogado General, Sr. P. Léger, presentadas en audiencia pública el 20 de octubre de 2005.

Como el objetivo buscado es que únicamente se acojan al régimen preferencial las mercancías que cumplen los requisitos de origen, las autoridades aduaneras del Estado de importación están obligadas a tomar en consideración los resultados de la comprobación sobre su origen en la vía jurisdiccional del Estado de exportación.

Garantizar el respeto de las competencias propias de cada Estado en cuanto a la comprobación del carácter originario de los productos, es la mejor manera de reforzar los mecanismos de cooperación entre los Estados contratantes. Por ello, lógicamente la competencia para determinar el origen de los productos procedentes de un Estado recae en las autoridades aduaneras de dicho Estado y las apreciaciones que éstas legalmente efectúan, vinculan a la administración aduanera del Estado de importación.

De todos modos, cuando, a la espera de los resultados de la comprobación, las autoridades aduaneras del Estado de importación deciden suspender la concesión del trato preferencial a los productos, siempre pueden adoptar las medidas precautorias necesarias con ocasión del levante de la mercancía, protegiéndose así eficazmente los intereses financieros de la Comunidad.

Ahora bien, en caso de desacuerdo entre las autoridades aduaneras del Estado de importación y las del Estado de exportación en cuanto a la comprobación, debe buscarse una solución amistosa. Si es imposible alcanzarla, entonces deberán someter su controversia al Consejo de Asociación, sin que sirva como excusa torticera para quebrantar el sistema de cooperación, la falta de sometimiento de la controversia al mismo.

En este caso concreto, el órgano jurisdiccional remitente será el que deba apreciar si las autoridades griegas disponían de información suficiente para considerar que los certificados EUR.1 controvertidos no habían sido revocados.

VII. Relevancia para España:

En los casos en que nuestro país sea importador, según se desprende claramente de esta Sentencia, la Administración aduanera española habrá de considerar las resoluciones judiciales del Estado exportador que afecten a los resultados de la actuación llevada a cabo por sus autoridades aduaneras para comprobar *a posteriori* la validez de los certificados de circulación de mercancías

A tal efecto, será irrelevante que nuestra Administración haya solicitado o no dicha comprobación. Por el contrario, sí será relevante, el momento en que la Administración española sea informada de tales resoluciones, ya que hasta entonces no podrá imponer el pago de derechos de aduana, incrementados con impuestos y multas.

Así pues, nos encontramos con una causa explícita que sobradamente justifica la suspensión de las actuaciones en nuestro territorio y que deriva de la puesta en práctica de los mecanismos de asistencia mutua —a semejanza de lo que ocurriría en el ámbito estrictamente interno cuando no es firme el acto de liquidación—; sólo que, en consecuencia, habría de admitirse un plazo distinto para el ejercicio de las oportunas potestades administrativas.

En la hipótesis de que nuestro país sea exportador, las autoridades aduaneras españolas podrán efectuar comprobaciones de los certificados de circulación de mercancías, por iniciativa propia o a petición del Estado de importación. Igualmente, deberán poner en conocimiento del mismo los recursos interpuestos y sus posteriores resoluciones.

VIII. Bibliografía:

GRAU RUIZ, M. A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de Asistencia Mutua*, La Ley, Madrid, 2000;

- Comentario a la STJCE de 17 de julio de 1997, asunto C-97/95, «Pascoal & Filhos, Lda.», *Impuestos*, n.º 1, 1999, p. 65 y ss;
- «La asistencia mutua en materia de recaudación de derechos de aduana», *Semanario de Comercio Exterior*, n.º 492, 1999, p. 1;
- «La adopción de medidas cautelares en la asistencia mutua en materia de recaudación», *Crónica Tributaria*, n.º 80, 1996, p. 135 y ss.;
- «STJCE 7.12.2000, As. C-213/99: Compatibilidad con el Derecho Comunitario del procedimiento portugués para la venta de mercancías o para la percepción de un derecho *ad valorem*, en el caso de incumplimiento del plazo para asignar destino aduanero», *Crónica Tributaria*, vol. 98, 2001, p. 188 y ss.;
- «El intercambio de información espontáneo entre los Estados miembros de la Unión Europea: breves consideraciones sobre la vigente normativa comunitaria tras el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo de 13 abril 2000», *Impuestos*, vol. 1, 2002, p. 1140 y ss.

HINOJOSA TORRALVO; J. J.: «Las propuestas comunitarias de asistencia mutua para la lucha contra el fraude», *Jornada sobre Intercambio de Información Tributaria entre Estados miembros de la Unión Europea*, Universitat Pompeu Fabra-Universidad de Almería- IEF, Barcelona, 27 Mayo 2005.

MEUSSEN, G.: «The role of the OECD and the European Union to promote effective exchange of information and assistance in the recovery of tax claims», *Mutual Assistance in Tax Matters (The role of the OECD and the European Union to promote effective Exchange of Information and Assistance in the Recovery of Tax Claims)*, Seminario en la Academia de Derecho Europeo-ERA, Trier, 9-10 Junio 2005;

RAPONI, D.: «La experiencia en el intercambio de información tributaria entre Estados miembros de la Unión Europea», *Jornada sobre Intercambio de Información Tributaria entre Estados miembros de la Unión Europea*, Universitat Pompeu Fabra-Universidad de Almería- IEF, Barcelona, 27 Mayo de 2005.

VV.AA.: *European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities, The Netherlands, England and Wales, France and Germany*, editado por J.A.E. Vervaele, A.H. Klip, Kluwer Law International, 2002, p. 9 y ss.

**STJCE 9.2.2006, *Comisión de las Comunidades Europeas/Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, As. C- 305/03:
Incumplimiento de Estado. Sexta Directiva IVA. Artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1.
Operación en el interior del país. Subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal.
Comisión de los subastadores**

Ana Díaz Córdor
Universidad de Zaragoza

I. Doctrina del Tribunal:

La Sala Tercera del Tribunal declara que «el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, 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 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la comisión percibida por los subastadores en las subastas públicas de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades importados en régimen de admisión temporal.»

II. Antecedentes jurisprudenciales:

STJ de 10 de julio de 1985, *Comisión / Países Bajos*, as. C-16/84, Rec. p. 2355, apdos. 14 y ss.

III. Supuesto de hecho:

Las casas de subastas establecidas en el Reino Unido importan objetos de arte, de terceros Estados, que vinculan al régimen de importación temporal previsto en los artículos 137 y siguientes del Código aduanero, por lo que estos objetos quedan exentos de los derechos de importación. Constante el régimen de importación temporal se procede a la subasta en el territorio nacional, donde el subastador retiene un porcentaje del precio en concepto de comisión de venta (*seller's commission*) y el comprador debe abonar al subastador una prima (*buyer's Premium*).

La jurisprudencia y doctrina británicas consideran que el subastador actúa hasta el momento de la adjudicación como agente del vendedor, y, posteriormente, como agente del comprador.

La importación definitiva del objeto de arte en la Comunidad implica la recaudación del IVA sobre la importación por la Administración británica, siendo la base imponible el precio de remate (*hammer price*), a la que se adiciona la comisión del subastador, sin que se especifique en las conclusiones del abogado general ni en el cuerpo de la sentencia, si se refiere a la comisión de venta, de compra, o a ambas, aunque puede deducirse

de las alegaciones del Gobierno del Reino Unido se refiere a ambas. Sobre la citada base se aplica el tipo impositivo general, sin embargo, de acuerdo con el artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva, la base se reduce de forma ficticia de tal modo que, el tipo impositivo efectivo asciende al tipo reducido del 5 por 100.

A juicio de la Comisión, la subasta de objetos de arte, mientras se encuentran los bienes vinculados al régimen de importación temporal, no puede conllevar la aplicación de un tipo reducido al margen de beneficio del subastador. Para la Comisión, la Administración británica trata la subasta como una operación de importación unitaria de forma indebida, por cuanto, en su opinión, se producen dos hechos imposables: una importación, y una entrega de bienes en el interior del país. El tipo aplicable a la primera será el reducido, teniendo como base la contraprestación *sin adicionar la comisión*, y, el tipo aplicable a la segunda será el tipo general, sobre la base consistente en el margen de beneficio del subastador. Básicamente, sostiene que la comisión ha de tratarse como parte de la contraprestación, por una entrega de bienes en el interior del país o por la prestación de un servicio, sin que esa parte de la contraprestación o margen del subastador, pueda formar parte de la base de la importación, ya que sobre esta última debe aplicarse el tipo reducido.

IV. Tipo de procedimiento:

Procedimiento administrativo previo:

El 17 de marzo de 1997 la Comisión remitió un primer escrito de requerimiento al Reino Unido reprochando la vulneración del artículo 16 de la Sexta Directiva basándose en que no puede aplicarse un tipo reducido efectivo inferior al general, a los objetos de arte importados temporalmente, y subastados durante su vinculación a dicho régimen.

En escrito de 15 de mayo de 1997, tras la contestación del Gobierno del Reino Unido al primer requerimiento, la Comisión completó éste reprochando la vulneración, junto al citado artículo 16, de los artículos 2, número 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 *bis*, de la Sexta Directiva.

Tras la contestación dada por el Reino Unido el 12 de octubre de 1998, la Comisión envió el 3 de agosto de 2000 un dictamen motivado en el que aludía a la vulneración de las referidas disposiciones excluyendo la vulneración del artículo 26 *bis*.

El Reino Unido corrobora sus tesis mediante escrito de 16 de noviembre de 2000.

A la vista de lo anterior, la Comisión, con arreglo al artículo 226 CE, interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia solicitando declarara que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los citados artículos, al aplicar un tipo impositivo reducido del IVA a la comisión percibida por los subastadores profesionales en las ventas mediante subasta de obras de arte, antigüedades y objetos de colección importados en régimen de importación temporal.

V. Fundamentos jurídicos:

En primer lugar, según dispone la Sexta Directiva, las ventas en subasta pública por un organizador que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta por cuenta del comitente, por el que tiene que entregar el bien al mejor postor, se califican a efectos del Impuesto como una entrega de bienes, cuya tributación puede acogerse al régimen especial del margen de beneficio. El devengo de la entrega realizada

por el comitente al comisionista, se producirá cuando se efectúe la venta en subasta pública.

El artículo 7 de la Sexta Directiva, relativo a la importación, específicamente dispone que se produce la importación con la mera entrada del bien en el interior de la Comunidad, considerándose efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad. No obstante, cuando un bien de los contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra a), es decir, que físicamente ha entrado en territorio de aplicación del Impuesto pero no está en libre práctica, por encontrarse al amparo de un régimen de importación temporal, la importación se considerará realizada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona ese régimen.

En relación a la base imponible de la importación, la misma norma, en su artículo 11, parte B, apartado 1, se refiere al valor en aduana que, según dispone el artículo 29 del Código aduanero, será su valor de transacción, es decir, el pago total por el comprador, comprensivo de todos los pagos realizados por éste, como condición de venta de las mercancías importadas. Importe al que se deberá adicionar, entre otros, las comisiones que soporte el comprador y no estén incluidos en precio de la mercancía, salvo las de compra. Ahora bien, el artículo 11, parte B, apartado 6, contiene un régimen especial que permite a los Estados miembros, en determinadas condiciones, establecer que en las importaciones de objetos de arte, la base imponible sea igual a una determinada fracción que permita una deuda en la importación no inferior a la resultante de aplicar el tipo reducido a la base imponible calculada con arreglo al régimen general.

Respecto a la exención del IVA a la importación de bienes en régimen temporal, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, establece que los Estados miembros podrán eximir del IVA las operaciones con bienes importados temporalmente siempre que, una vez se produzca la importación definitiva, se recaude el IVA en la misma medida en que se adeudaría en el supuesto de operaciones efectuadas en el interior del país. Respecto a los objetos de arte importados temporalmente, el artículo 576, apartado 3, a) y b) del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del Código aduanero dispone que se concederá la exención total de derechos a los objetos de arte importados para ser expuestos con vistas a su posible venta, así como las mercancías de segunda mano importadas para ser vendidas en subasta. Por su parte, el artículo 582 de la citada norma, establece que el abandono de las mercancías del régimen de importación temporal y su declaración para despacho a libre práctica, conllevará que el importe de la deuda deba determinarse sobre la base de los elementos de cálculo aplicables a dichas mercancías, en el momento que se acepte la declaración de despacho a libre práctica.

En relación al régimen de los objetos de arte, el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva dispone que, los Estados miembros, podrán determinar la base imponible de las entregas de objetos de arte, efectuadas por un organizador de ventas en subasta pública que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta de dichos objetos en subasta pública, por cuenta de un tercero, atendiendo al margen de beneficio, y no sobre la totalidad del precio de remate. En tal caso, la base imponible consistirá en el importe total facturado por el organizador de la venta al comprador, menos el importe neto pagado o por pagar por el organizador de la venta a su comitente –precio de adjudicación del bien en la subasta minorado en el importe de la comisión del organizador en virtud del contrato de comisión de venta –, más la cuota del Impuesto adeudado por el organizador por su entrega.

En particular, en el Reino Unido, según dispone el artículo 3 de la *Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995*, (v. ap.14) la transmisión de la propiedad sobre objetos de arte importados temporalmente para ser expuestos y para su eventual venta, no se califica como una entrega de bienes, ni como una prestación de servicios, es decir,

que no realiza ninguna operación sujeta a imposición. Respecto al régimen de imposición del margen de beneficio en la entrega de objetos de arte, el artículo 12 de la *Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995*, traspone el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva.

La Comisión, alega que la aplicación del régimen de importación temporal no puede dar lugar a un tratamiento fiscal más favorable que la importación definitiva y posterior subasta por cuanto, en su opinión, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva condiciona la exención a que, en el caso de una posterior importación definitiva, se adeude la misma cuantía del Impuesto que en el caso de tributación de operaciones efectuadas en el interior del país. Por lo tanto, exige la aplicación del tipo general sobre el margen de beneficio, limitándose la aplicación del tipo reducido al valor de los bienes antes de la subasta, es decir, al importe de remate menos el margen de beneficio del subastador.

El Gobierno del Reino Unido defiende que no existe ninguna entrega de bienes en el interior del país, sino una «venta para la exportación» en el territorio aduanero de la Comunidad, porque la subasta se celebra mientras el bien se encuentra vinculado al régimen de importación temporal. A su juicio, el planteamiento de la Comisión es contrario al artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero porque el margen de beneficio, que coincide con la comisión de venta y de compra, está incluido en el valor de aduana, lo que implicaría una doble imposición de la comisión ya gravada como valor de la importación.

El Tribunal, siguiendo los fundamentos jurídicos de la Comisión, parte del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva que permite, a los Estados miembros, declarar exentas del IVA determinadas operaciones sobre bienes sujetos al régimen de admisión temporal. Posibilidad sujeta a la condición de que su objetivo no sea la utilización o consumo finales, y, que la cuota del IVA adeudado, a la salida del régimen, se corresponda a la cuota del Impuesto que habría abonado si cada una de las operaciones hubiera estado gravada en el interior del país. Por tanto, entiende que todas las operaciones efectuadas en dicho régimen temporal deben gravarse como si se hubieran realizado en el interior del país, para conseguir la neutralidad del Impuesto entre: las operaciones llevadas a cabo sobre los bienes incluidos en el régimen de importación temporal, y, las mismas operaciones realizadas en el interior de la Comunidad. Ahora bien, añade se desprende también de esta disposición, que estas operaciones efectuadas constante el régimen de importación temporal, deben gravarse no sólo como si se hubieran realizado en el interior del país, sino como si se hubiera realizado la importación definitiva de la mercancía con carácter previo. (v.aps. 41 y 44)

Concluye el Tribunal diciendo que, en el caso de venta en pública subasta de un objeto de arte en régimen de importación temporal, que se importe definitivamente en territorio comunitario, deben distinguirse dos hechos imponibles: la entrega de bienes en el interior del país por la venta en pública subasta, y la importación. La base imponible de la primera será la comisión del subastador, calculada según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva, gravada al tipo general, y, la base imponible de la segunda, el valor en aduana del bien importado, en virtud del artículo 11, parte B, apartado 6, *sin adicionar la comisión de venta*, gravada a un tipo reducido, (v. apds. 42 y 43)

VI. Comentario crítico:

El tribunal realiza una interpretación extensiva del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva. Por un lado, según doctrina reiterada, afirma este precepto, en su interpretación literal, tiene como objetivo garantizar que las entregas o prestaciones de servicios no sujetas o exentas, constante su vinculación al régimen de importación temporal, deben generar la misma deuda que si se hubieran realizado en el interior y hubieran es-

tado sujetas y no exentas, siempre que la mercancía se despache a libre práctica en territorio de aplicación del Impuesto del Estado de que se trate. Por otro lado, el Tribunal añade que este precepto exige no sólo lo anterior, sino que la propia importación en régimen temporal no sujeta o exenta se tenga por realizada, cuando la mercancía abandone dicho régimen con destino al interior. Es decir, que se genere la misma deuda por el Impuesto tanto se realice la importación con carácter definitivo o en régimen temporal si, en este último caso, se abandona el régimen con destino al interior.

Las entregas o prestaciones de servicios a que se refiere el citado precepto, en todo caso, son posteriores a la importación física de la mercancía. Estas entregas podrán ser anteriores al devengo del hecho imponible importación, si se entiende por la normativa nacional no se ha producido la entrada en territorio de aplicación del Impuesto, o posteriores al devengo del hecho imponible importación, si esta sujeta pero exenta. En todo caso, anteriores a la exigibilidad del ingreso del IVA a la importación.

La entrega en el interior no está sujeta, o está sujeta pero exenta por estar vinculada la mercancía al régimen aduanero suspensivo, sin embargo, estaría sujeta y no exenta si se realizara en el interior encontrándose la mercancía a libre práctica.

Por tanto, nos encontramos con dos hechos susceptibles de imposición por el IVA, cuya tributación, no obstante, se ve suspendida hasta que se conoce el destino de la mercancía: en primer lugar; la entrada física en territorio de aplicación del Impuesto, cuya base imponible se determinaría según lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartado 1 de la Sexta Directiva, y, en segundo lugar; la entrega en el interior que se devengaría en este caso cuando se transmita el bien por el comisionista al comprador en pública subasta, cuya base imponible se determinaría según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva. En definitiva, la base imponible de la importación debería comprender la que determina la normativa del Impuesto por la importación propiamente dicha en el momento en que se hubiera devengado si no se hubiera vinculado la mercancía al régimen de depósito aduanero, y la base que se determine para la entrega interior, aplicando sobre cada una de ellas el tipo impositivo correspondiente.

En el caso objeto de litigio, según el ap.19 de las conclusiones de la abogado general y el ap. 14 de la sentencia del Tribunal, en el Reino Unido no se produce ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios según dispone el artículo 3 de la VAT, de lo que puede inferirse no sólo que no están sujetas, sino que tampoco lo está la entrada. Es decir, la vinculación de la mercancía al régimen aduanero supone la no sujeción al IVA de la Importación y, por tanto, no cabe entender realizadas en el interior las citadas entregas. No obstante lo anterior, el ap. 2 de la abogado general, en contradicción con lo manifestado en el citado ap. 14 de sus conclusiones, manifiesta se produce en Reino Unido una importación exenta a la que sólo se aplicará el Impuesto si la importación deviene definitiva y, en correlación, en su ap. 22 manifiesta que la entrega interior estará exenta en tanto permanezca la mercancía vinculada al régimen aduanero especial. Por tanto, no queda muy claro si en Reino Unido se ha producido el hecho imponible importación y se declara exento con la consiguiente entrega interior exenta o ambas operaciones están no sujetas.

En cualquier caso, el artículo 3 de la VAT, que dispone no hay entrega de bienes mientras la importación no sea definitiva, no vulnera en principio el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva. Existirá vulneración de este mandato comunitario cuando se produzca la importación definitiva en territorio de aplicación del Impuesto británico y no se sujeta a tributación la entrada del bien. Pues bien, el Reino Unido sí sujeta la entrada al IVA a la importación, por lo que no cabe apreciar, en principio, incumplimiento.

Tal incumplimiento, entiendo se produce a causa del método para determinar la base imponible de la importación y del momento en que se entiende se ha producido el de-

vengo de la importación al no diferenciar la existencia de dos operaciones distintas. La necesidad de diferenciar dos operaciones distintas deriva de la condición impuesta en el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva consistente en que la exención (o no sujeción) de la entrega interior sólo podrá mantenerse mientras la importación no sea definitiva. Es decir, si se produce la importación definitiva, la entrega tributará como si se hubiera realizado en el interior y, para ello, debe tenerse en cuenta que antes, esa mercancía, hubiera debido tributar por la importación. Es decir, como indica el Tribunal y argumenta la Comisión, para respetar la neutralidad del Impuesto es necesario, en este caso, retrotraer el momento de devengo de la importación al de la entrada física del bien.

Respecto al devengo, si atendemos a la transcripción del artículo 3 de la VAT (v. ap. 19 conclusiones de la abogado general), del que se infiere no se produce el hecho imponible importación hasta que se ultima el régimen aduanero con destino a territorio de aplicación del Impuesto británico (v. ap. 82 conclusiones), el elemento base de la deuda aduanera lo constituye la base imponible en la fecha de declaración para despacho a libre práctica. En esa fecha, consta el valor de transacción que debe tomarse para la aplicación del artículo 29 del Código Aduanero. Valor que comprende la comisión del vendedor. En tal caso, no se aprecia incumplimiento por lo que respecta a la deuda que debe generar la importación en los términos exigidos por el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, dado que sujeta al IVA a la importación la entrada en el interior de la mercancía cuando se importa definitivamente. Sin embargo, la equiparación a una teórica importación definitiva es sólo aparente por cuanto toma como momento de devengo para determinar la base imponible de la importación el de la ultimación del régimen, y no la entrada en el interior, incluyendo así en la importación una contraprestación no vinculada efectivamente con ésta, sino con la entrega interior, que es una operación distinta. Base a la que aplica el tipo reducido para la importación de objetos de arte y que, por tanto, implica la tributación de la comisión a un tipo inferior al exigido, con carácter general, a la contraprestación percibida por esta entrega si se hubiera realizado en el interior tras el despacho a libre práctica de la mercancía. Esa comisión no forma parte del precio pagado o por pagar por el importador (revendedor – comisionista de venta) al transmitente (comisionista de venta). Al producirse la entrega de esa mercancía se le añade un valor no existente en el momento de la entrada física al interior. Valor que coincide con el margen de beneficio del revendedor. Es decir, si se hubiera producido en primer lugar una importación definitiva, la base no hubiera incluido la comisión de venta por la prestación del servicio consistente en organizar la subasta, porque está vinculada a una operación posterior a la importación física de la mercancía.

El Reino Unido, si bien tiene en cuenta el mandato del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva de sujetar al Impuesto la importación temporal cuando deviene definitiva, fija la base imponible atendiendo a un momento de devengo distinto de aquél en que se hubiera producido la teórica importación definitiva (entrada física en el interior), lo que le lleva a justificar la adición de la comisión de venta al valor de aduana y a no diferenciar la subasta como un hecho imponible distinto al hecho sujeto al IVA a la importación.

En mi opinión, cuando la importación temporal no sujeta o exenta se realiza con carácter definitivo en territorio de aplicación del Impuesto, el momento de devengo del IVA a la importación debe retrotraerse al momento en que debió entenderse realizado el hecho imponible, es decir, a la entrada, a efectos, al menos, de determinar la base sujeta a imposición por importación sobre la que debería aplicarse el tipo impositivo que normativamente corresponda, en este caso, el reducido. Esto no implica que la comisión de venta no quede sujeta a gravamen, sino que, por el contrario, tratándose de una operación distinta a la importación en sentido estricto, deberá gravarse como si se hubiera realizado en el interior tal como se desprende del tenor literal del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, en este caso, según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva y correlativo artículo 12 de la VAT (*Special Provisions*), es decir, tributando al tipo gene-

ral sobre el margen de beneficio y no sobre el precio de remate o total contraprestación, salvo posible renuncia al régimen especial por el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal, secundando la argumentación de la Comisión, y la opinión de la abogado general (v. ap. 84 de sus conclusiones) no extrae la comisión de venta del valor en Aduana con base en que en el momento de devengo de la importación, ésta no forma parte del precio pagado o por pagar por el comisionista de venta-adquirente-importador al comitente, sino con base en la interpretación extensiva que realiza del referido artículo 16, apartado 1. Es decir, no entra a valorar si la comisión de venta o la de compra deben formar parte del valor en aduana para determinar el valor de la importación a efectos del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartado 1, sino que, contrariamente, dice que el artículo 11, parte B, apartado 1, no debe interpretarse con independencia del artículo 16, apartado 1, si de este último se desprende una base del IVA distinta sobre las importaciones, porque esta disposición es más específica para el régimen de importación temporal y tiene carácter prioritario y, de esta disposición se desprende se han realizado dos operaciones distintas sujetas al Impuesto una vez se abandona el régimen aduanero que justificó, en su momento, la no sujeción o exención de ambas.

En mi opinión, no se deriva una base de la importación distinta de la prevista en el artículo 11, parte B, apartado 1, para las importaciones, por aplicación preferente del artículo 16, apartado 1, sino que se deriva la misma base prevista en el artículo 11, parte B, apartado 1, pero sólo por la operación que supone el hecho imponible importación en el caso de que esta se hubiera realizado con carácter definitivo al no haber respetado la condición que exige este precepto para mantener la no tributación de la importación propiamente dicha. Es decir, el artículo 16, 1 en la interpretación extensiva dada por el Tribunal, no implica una excepción a lo previsto en el artículo 11, parte B, apartado 1, para determinar la base imponible de la importación, sino su aplicación tan sólo a la entrada física que no ha estado sujeta a la importación.

El devengo de la entrega del comitente al comisionista-importador se produce con la venta en la subasta por el comisionista a un tercero, momento en que el comisionista (importador teórico) conocerá la base que hubiera estado sujeta al IVA a la importación cuando entró la mercancía en territorio de aplicación del Impuesto, caso de haberse realizado ésta previamente, antes de la entrega en la subasta. Su precio de compra al comitente (de venta) sería el precio de venta al tercer comprador, minorado en el porcentaje de su comisión de venta, dado que la única condición de venta por el comitente es la entrega al mejor postor, por lo que ese importe constituirá su valor de transacción en la importación, sin que exista comisión de venta a adicionar en la base imponible de la importación. Esa comisión de venta se incluirá en la entrega posterior o simultánea del comisionista al comitente de compra, por cuanto se incluirá en el precio de venta a la hora de calcularse el margen de beneficio que constituye la base imponible de la entrega en el interior. Respecto a la importación no sujeta, por estar la mercancía vinculada al régimen de importación temporal, deberá tenerse en cuenta, por tanto, que su base teórica hubiera sido el precio de venta en subasta menos el porcentaje de la comisión de venta, a la que se aplicaría el tipo reducido aplicable a la importación de objetos de arte si el Estado miembro así ha optado por ello. No obstante, en el mismo momento, se devenga el hecho imponible por la entrega del comisionista al comprador (o comitente de compra). Entrega sujeta al régimen especial de objetos de arte, cuya base imponible es el margen de beneficio. La comisión de venta, que no formó parte del valor en aduana, sí forma parte del precio de venta, incrementando el margen de beneficio y sometiendo la tributación de esta comisión, al tipo general. Así, el total del precio, incluida la comisión de venta, más la comisión de compra, se minorará con el precio de compra que, en el caso de haberse importado previamente la mercancía, se corresponde con el valor en aduana. Valor en aduana que, como se ha dicho, no incluye la comisión de venta controvertida, por cuanto debe

adicionarse al precio de venta en la entrega interior, y no al valor en aduana al no resultar un gasto del teórico «importador-adquirente».

Por otra parte, como se ha advertido anteriormente, si bien de la transcripción del artículo 3 de la VAT se deduce no se realiza el hecho imponible Importación hasta la ultimación del régimen aduanero especial, la abogadro general (v. ap. 2), a pesar de recordar que a falta de una importación definitiva no cabe hablar de entrega de bienes en el interior según se desprende del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva (v. ap. 66), parece partir de una situación, no de no sujeción, sino de exención. En tal caso, el devengo de la importación sí se producirá a la entrada de la mercancía en el interior solo que, en el momento en que se ultime el régimen se perderá el derecho a la exención debiendo, en mi opinión, y a tenor de la interpretación dada por el Tribunal al artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, regularizarse la situación al momento de devengo, lo que exige tener en cuenta que la entrega sujeta y exenta, que debe entenderse realizada en el interior, perderá también la exención debiendo generar la misma deuda por el Impuesto que si la mercancía se hubiera encontrado previamente a libre práctica.

Por tanto, como establece el Tribunal, no es posible tratar de forma unitaria la subasta constante régimen de importación temporal como hecho imponible de la importación sin vulnerar el principio de neutralidad, por cuanto se realizan dos operaciones que deben entenderse sujetas y no exentas del Impuesto en cuanto se abandona el régimen aduanero de importación temporal con destino a territorio de aplicación del Impuesto: en primer lugar, el hecho imponible de la importación es la entrada en el territorio (aunque sea diferida al momento en que se ultima el régimen aduanero especial) y su base no puede incluir la controvertida comisión de venta, por cuanto ésta no forma parte del precio de compra del comisionista al comitente de venta, y, en segundo lugar, una entrega en el interior cuya base imponible sería el margen de beneficio gravada al tipo general.

VII. Relevancia jurídica para España:

La Sentencia tiene especial relevancia para España por la doble interpretación que realiza el Tribunal del artículo 16, apartado Sexta Directiva.

Antes de entrar a analizar la incidencia que la interpretación de este precepto por el Tribunal puede tener en la normativa española del Impuesto, conviene precisar que en el caso litigioso los bienes importados proceden de terceros Estados no comunitarios, es decir, que en principio nos encontramos, en términos utilizados por algunos autores, ante una importación en sentido estricto. Por otra parte, el artículo 576, apartado 3, a) y b) del Reglamento n° 2454/93 de aplicación del Código aduanero dispone que se concederá la exención total de derechos a los objetos de arte importados para ser expuestos con vistas a su posible venta, así como las mercancías de segunda mano importadas para ser vendidas en subasta. Por su parte, el artículo 582 de la citada norma, establece que el abandono de las mercancías del régimen de importación temporal y su declaración para despacho a libre práctica, conllevará que el importe de la deuda deba determinarse sobre la base de los elementos de cálculo aplicables a dichas mercancías, en el momento que se acepte la declaración de despacho a libre práctica, es decir, cuando es exigible el Impuesto. En cuanto a la calificación de la operación interior como entrega, el artículo 8.Dos. 6° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), dice que se considerará entrega de bienes las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. Por último, según lo dispuesto en los artículos 135 y ss de la citada Ley, el sujeto pasivo revendedor de objetos de arte aplicará el régimen especial regulado en los citados preceptos (salvo renuncia y opción por régimen general) por los que se traslada la opción prevista en el artículo 26 bis de la Sexta Directiva.

Tras lo anterior, debe comenzarse por determinar si según nuestra normativa se produce el hecho imponible Importación y, en tal caso, cuándo se devenga, es exigible y qué base imponible y tipo impositivo proceden, a efectos de delimitar la incidencia de la interpretación dada por el Tribunal al artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva.

Actualmente, según dispone el artículo 18. Dos. LIVA, no se produce el hecho imponible Importación cuando una mercancía entra en territorio de aplicación del Impuesto español y se vincula al régimen de importación temporal. El devengo se producirá cuando abandone dicho régimen con destino al interior, y su base imponible se determinará según el artículo 83. Uno. Regla general. En este sentido, el artículo 77.Uno I de la Ley establece que, en las importaciones de bienes, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación. El devengo de los derechos de importación se establece en el artículo 201 del Código Aduanero, según el cual, dará origen a una deuda aduanera, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, es decir, el devengo de estos derechos y, por tanto, del IVA, viene determinado por la presentación y aceptación de la declaración aduanera de importación. (v. Res. DGT núm. 2038/2004, de 29 de noviembre). En tal caso, si los elementos de la base deben tenerse en cuenta en el momento de devengo, la interpretación literal de la norma puede dar lugar a confundir la subasta con la importación y tratarse de forma unitaria como ocurre en el caso objeto de litigio. Es decir, si entendemos sólo se ha producido el hecho imponible Importación y que no ha existido entrega por no estar sujeta mientras la mercancía se encontraba vinculada al régimen, la remisión al artículo 83.Uno, que traslada el artículo 11, parte B, apartado 1 de la Sexta Directiva, puede llevar a incluir la comisión de venta en la base imponible de la importación al tipo reducido del 7 por 100 por tratarse de objetos de arte, con una menor tributación de la que hubiera supuesto esta operación de haberse realizado previamente la importación definitiva o, si no se entiende incluida por atender al momento en que se produjo la entrada en el interior, a la no tributación de la entrega.

Por otra parte, según dispone el artículo 19.5º LIVA se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley —entre los que se incluye el régimen de importación temporal—, de los bienes que hubiesen sido objeto de entregas exentas por dicho artículo. Artículo que declara exentas las entregas de bienes que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal, con exención total de derechos de importación. Es decir, se producirá el hecho imponible Operación Asimilada a la Importación con la entrega del bien en el interior constante su vinculación al régimen de importación temporal, cuya base imponible se determinará conforme lo dispuesto en el artículo 83, pero no en su apartado Uno, sino en el apartado Dos que establece, entre las reglas especiales de determinación de la base imponible de la importación, las relativas a aquellas operaciones a que se refiere el artículo 19.5º (salvo las relativas a los bienes que abandonen el régimen de depósito *distinto* del aduanero) y, según el cual, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega y de los servicios prestados después de dicha entrega, exentos todos ellos del Impuesto, determinados de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo I del Título V de la Ley debiendo estarse a las normas de devengo establecidas en su artículo 77. Dos, según el cual, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias indicadas en el propio artículo 19.5º, por tanto, en el momento en que los bienes abandonen el régimen aduanero especial. Sin embargo, entiendo debe tomarse como devengo el momento en que se produce la entrega constante régimen de importación temporal. En ese momento se devenga el hecho imponible operación asimilada a la importación que queda sujeta al Impuesto, pero exenta, por cuanto sólo será exigible en el momento en que se abandone el citado régimen aduanero con destino al interior. Por último, a estas operaciones les será

de aplicación las reglas que, con carácter general, se establecen para determinar al sujeto pasivo de las importaciones en el artículo 86 de la Ley que serán los que decidan abandonar el régimen aduanero especial para destinar los bienes a consumo en territorio de aplicación del Impuesto español. (v. Res. DGT 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos)

No obstante lo anterior, si bien es asumido con generalidad que el artículo 19.5º, en su interpretación literal, se refiere a bienes procedentes tanto de terceros Estados no comunitarios como de terceros Estados miembros, cabe entender también se refiere sólo a bienes de terceros Estados miembros si se parte de la finalidad perseguida por este hecho imponible. Si partimos de la interpretación literal, tal como se ha hecho en el párrafo anterior, la entrega interior supondrá el devengo del hecho imponible Operación Asimilada a la Importación, y no del hecho imponible Importación en sentido estricto, por tanto, se incumpliría el mandato del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva por el que la importación temporal debe tributar como definitiva. Si, por el contrario, partimos de la interpretación finalista, no se producirá la operación asimilada sino la importación, lo que implicaría, contrariamente al otro mandato del citado artículo 16, apartado 1, una menor tributación de la comisión que si se hubiera realizado la reventa en subasta tras una importación definitiva, salvo que se tome como momento de devengo la entrada física en el país y, posteriormente, se tenga por realizada una subsiguiente operación asimilada para cuya base se tenga en cuenta lo dispuesto en los artículos 135 y ss. (v. en este sentido, la Res. 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos).

Es decir, en ambos casos la tributación difiere de lo exigido por el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva en la interpretación dada por el TJCE, salvo que pudiera entenderse la entrada de la mercancía como momento de devengo del IVA a la importación y la existencia de una subsiguiente operación asimilada o bien, se exija el desglose de bases con el tipo aplicable a cada operación para determinar la deuda del Impuesto en los términos exigidos por el Tribunal, de forma similar a la prevista en el párrafo II del artículo 19.5º para los bienes relacionados en dicho párrafo vinculados a un régimen *distinto* del aduanero donde el Impuesto a ingresar será, no sólo el que hubiera correspondido a la entrega exenta sino también, el que hubiera correspondido a la Importación.

En el caso concreto, ni se trata de un bien de los comprendidos en el citado artículo 19.5º II, ni se encuentra vinculado a un régimen *distinto* del aduanero, sin embargo, parece que la solución menos discriminatoria y neutral conforme a la interpretación del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva realizada por el TJCE, sería exigir el ingreso que hubiese correspondido a la Importación definitiva de la mercancía al tipo aplicable según el artículo 91.Uno.4 LIVA sobre la base de la importación no sujeta (7% sobre valor de aduana, es decir, el precio pagado por el comisionista a su comitente) sea por entenderse devengada y exigible la importación, sea por inclusión de esta base en la declaración de la operación asimilada a la importación, y, el ingreso que hubiera correspondido a la entrega exenta (16% sobre el margen de beneficio).

VIII. Bibliografía:

- CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, CISSPRAXIS, S.A., Valencia, 2002.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA», *Revista de Información Fiscal*, núm. 69, Mayo-Junio 2005.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S.: *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 2002.

Bibliografía comentada

Bibliografía comentada

S U M A R I O

«Revisión histórica de la presión fiscal castellana.
Tomo II. Tributos de nueva imposición
en la Castilla del Barroco»,
de Ubaldo Gómez Álvarez
Reseña de ANTONIO APARICIO PÉREZ

«Economía e igualdad de género: retos
de la Hacienda Pública en el siglo XXI»,
de Varios autores
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO

Revisión histórica de la presión fiscal castellana. Tomo II. Tributos de nueva imposición en la Castilla del Barroco

Ubaldo Gómez Álvarez

Edita: Gráficas Covadonga

Gijón, 2007

1. COMENTARIO

A finales del año 1996 el catedrático de Historia Moderna de la Universidad de Oviedo, Dr. Ubaldo GÓMEZ ÁLVAREZ, publicaba el primer libro de una serie prevista de cuatro dedicados al análisis de la presión fiscal castellana en la época del Barroco.

La obra la había estructurado de la siguiente manera: Tomo I. Revisión histórica de la presión fiscal castellana (siglos XVI-XVIII). Análisis tributario de la provincia de León, sus partidos y concejos en el siglo XVII. Tomo II. Revisión histórica de la presión fiscal castellana. Tributos de nueva imposición en la Castilla del Barroco (Millones, nuevas alcabalas, cuatro unos por ciento, etc...). Su repercusión en el Principado de Asturias. Tomo III. Revisión histórica de la presión fiscal castellana: las rentas provinciales. Tomo IV. El arrendamiento de las rentas fiscales del Estado Moderno español: los arrendadores mayores.

En el Tomo I que lleva por título, como hemos señalado, *Revisión histórica de la presión fiscal castellana (siglos XVI-XVIII). Análisis tributario de la provincia de León, sus partidos y concejos en el siglo XVII*, pasa revista, a partir del estudio de casos concretos, a la fiscalidad indirecta castellana en el período indicado teniendo en cuenta básicamente el gravamen de la alcabala. A partir de este impuesto procede a una revisión de la imagen fiscal vigente en ese momento basándose sobre todo en el estudio no de los volúmenes de recaudación totales fijados a favor del Estado sino de lo efectivamente pagado por los sujetos pasivos, consumidores finales, sensiblemente superior pues a la carga fiscal estatal habrían de sumarse los beneficios y costes de recaudación obtenidos y generados por toda una serie de intermediarios, en particular, por los municipios encargados con carácter general del reparto del gravamen y/o en su caso de los arrendadores menores.

Esta nueva forma de abordar el estudio de la fiscalidad de la época le llevó a demostrar, a pesar de lo que los tratadistas actuales venían señalando consistente en proclamar la existencia de una moderada presión fiscal, la existencia de una elevada presión fiscal coincidiendo, además, así con el testimonio de los tratadistas coetáneos.

Las principales conclusiones a las que llegó se pueden resumir así:

1. Debe desecharse la vigente y tradicional opinión de la escasa presión fiscal en la época, ya que la apelación al análisis de casos empíricos teniendo en cuenta todo el grava-

men fiscal a lo largo del trayecto hecho por los diversos arrendatarios en el recorrido íntegro de todos los escalones, demuestra una presión fiscal, que lejos de ser escasa, como se ha dicho, resulta asfixiante.

2. Es evidente que el impuesto de la alcabala se aplicaba con todo su rigor (el 10 por 100 legal y no el 4 por 100) como se ha venido diciendo, al valorar la realidad impositiva sobre la base del análisis de los registros de encabezamientos y no seguir la exacción fiscal hasta el último peldaño social de la misma.

3. Por otro lado, la carga fiscal indirecta acumulada sobre bienes de consumo básicos, de tener en cuenta, no sólo las alcabalas sino también los cuatro unos por 100, millones, fiel medidor, monopolios, etcétera, se situaba en una cota superior al 30 por 100.

4. Tales niveles reales de fiscalidad, superiores a la de otros Estados de la sociedad occidental, se explican, no sólo por la subrogación en cadena del derecho fiscal, sino también por la ausencia de una política tributaria estable, de una organización clara del sistema fiscal, de una objetivación precisa del gasto y, sobre todo, de una organización económica eficaz como clave del crecimiento.

5. La falta de organización y equilibrio entre los gastos e ingresos explica también el recurso al arrendamiento, al préstamo o a la economía del anticipo con todo lo que ello significaba de pérdidas para la Hacienda Real y, sobre todo, de carga para el sujeto pasivo.

6. El motor de su voracidad financiera, y como su consecuencia más directa su voracidad fiscal, fue el empeño por mantener una política internacional de prestigio y defensa de las tradiciones imperiales, lo que condujo a la Monarquía Hispánica a una política bélico-imperialista.

7. La investigación realizada, con el descubrimiento del itinerario completo del recorrido fiscal, ha podido demostrar que el encabezamiento no fue el último eslabón de la cadena de los mecanismos de recaudación de los impuestos sino el arrendamiento menor.

8. El encabezamiento no llevaba consigo la pretendida petrificación de los impuestos, por otra parte, ni el municipio recaudó la cantidad encabezada por derrame, sino por arrendamiento menor al mejor postor, ni los mercados, ni las tiendas de los lugares encabezados quedaron libres de carga, ni el impuesto primitivo se transformó en otro que se extraía de las tiendas municipales, ni la primitiva contribución sobre el consumo se convirtió en un impuesto sobre la renta, ni el municipio afrontó con sus rentas de bienes propios el pago de la cantidad encabezada, ni como es evidente, el sujeto pasivo encontró alivio a su carga fiscal con la implantación de los mismos. Pues, si es verdad que los encabezamientos no subieron al ritmo de los precios, como consecuencia de las presiones municipales, no lo es menos que ello incidió en los volúmenes recaudados por la Real Hacienda, pero nunca en aliviar la carga impositiva del sujeto pasivo, toda vez que, el municipio hacia la recaudación de la cantidad encabezada, una vez desglosada por productos, en subasta pública al mejor postor.

9. Las autoridades municipales utilizaban el arrendamiento menor, no sólo por carecer de una infraestructura adecuada para recaudar directamente la cantidad comprometida, sino, y sobre todo, para obtener por este medio unos saneados beneficios. Beneficios cuantificados en un 55 ó 60 por 100 y que se contemplaban como una fuente más de ingresos del erario municipal.

10. Esto explica, por un lado, el interés del municipio por controlar las rentas reales y su lucha por lograr unos encabezamientos bajos.

11. Por lo que respecta a los arrendadores menores cabe destacar que además de proporcionarles un posible beneficio económico lo suficientemente atractivo les facilitaba el

gozo social de formar parte de aquella república, como decía CELLORIGO, de hombres encantados que viven fuera del orden natural en su anhelo de vivir de las rentas, además de una oportunidad única para defraudar, al ser ellos mismos los que llevaban en arriendo las tiendas municipales.

12. Socialmente, la investigación demuestra que, a la vez que el aumento fiscal empobrece a la gran mayoría de la población, los beneficios de la gestión tributaria enriquecían a la burguesía que los administraba.

13. La investigación realizada, en lo que respeta a las relaciones del individuo con la Real Hacienda, lleva al autor a distinguir tres sectores sociales:

- a) El sector más beneficiado: los arrendadores mayores y compradores de rentas públicas, metedores y defraudadores. Una élite minoritaria que hizo buenos negocios a costa de los demás. Un 30 por 100 de beneficio neto, como consecuencia de un ventajoso contrato, en un trato especial en el pago de intereses (el 8 por 100 en vez del 5 por 100 legal) por los capitales anticipados al Monarca, además del logro del objetivo máximo de los hombres de su época: «vivir de las rentas».
- b) El sector de los arrendadores menores, mercaderes y comerciantes (las oligarquías urbanas) con los que el Gobierno se veía forzado a contar, pues en sus manos estaba la administración de los bienes municipales y de los impuestos indirectos, además de la preocupación de atender a los vasallos arruinados por el propio Estado en evitación de posibles disturbios sociales, razón por la que se le concede, generalmente, el monopolio de granos.
- c) El sector de la gran mayoría de la población. El más indefenso ante la desaforada presión fiscal, al recaer la tributación, sobre todo, en los artículos de primera necesidad y tener una menor capacidad de fraude que los otros dos sectores. Porque defraudar o no defraudar, era más bien una cuestión de poder o no poder. Pues, entonces, como hoy, se consideraba que defraudar al Estado no era una actividad vergonzosa. Podía y puede llegar, incluso, a ser una cuestión admirada y a imitar.

14. En definitiva, un sistema impositivo más que estatal, privado, atomizado, discriminatorio, caro, antisocial, inútil, socialmente decepcionante y rechazado, puesto que las sumas recaudadas no tenían ningún oblativo social como meta y excusa, lejos de disminuir las diferencias de fortuna entre los individuos las ahondaban.

15. Un sistema fiscal explicativo del cambio de actitudes y comportamientos de la naciente burguesía hacia actividades económicas, menos sociales, pero más seguras, más lucrativas individualmente, y de carácter más rentista.

Pues bien, ahora el autor continuando con su anterior línea de investigación publica, aunque con un retraso algo mayor del deseado, el tomo II dedicado al análisis de la presión fiscal pero a través de las nuevas figuras impositivas sobre consumos, esto es, por medio del estudio de los millones, las nuevas alcabalas y los cuatro unos por ciento, gravámenes que complementan a las viejas alcabalas.

La actual investigación está dividida en cuatro partes de cuyo contenido damos cuenta seguidamente.

La primera parte es de introducción y en ella se resaltan dos aspectos:

En primer lugar, se pone de manifiesto el carácter continuista y complementario de la nueva publicación respecto de la anterior.

En segundo lugar, se señala como los nuevos gravámenes sobre el consumo como son los millones, los cuatro unos por ciento y las nuevas alcabalas, se desarrollan y se gestionan

a partir de las viejas alcabalas, estudiadas exhaustivamente, como hemos indicado en el tomo I.

La parte segunda lleva por título «Panorama general de la fiscalidad en la Castilla del Barroco».

Se inicia esta parte con un apartado I en el que se señalan con carácter general los problemas principales a los que tenía que enfrentarse la Monarquía Hispánica, a saber: la degradación de la situación internacional, las continuas luchas en las que se vio inmersa que exigió el mantenimiento de un ejército permanente y bien preparado, una burocracia en aumento y unos gastos incontrolados de la Casa Real.

Para hacer frente a estos crecientes gastos se acudió al expediente siempre fácil, aunque a medio y largo plazo resulte el más pernicioso y catastrófico, de establecer nuevos impuestos y de aumentar los existentes, si bien tal vez podría decirse a favor de esa política que en aquellas circunstancias ni se pudo ni se supo buscar otros remedios, no quedando más salida que la vía impositiva.

A continuación el autor hace una breve incursión por la imposición directa, pero únicamente para poner de manifiesto su menor importancia tanto cualitativa como cuantitativa.

En el apartado II de esta segunda parte el autor entra de lleno en el núcleo de la investigación al referirse al gravamen de los millones.

Se inicia esta parte de su análisis con el origen de los millones, sigue con su evolución y finaliza con su naturaleza jurídica e importancia recaudatoria.

En una exposición nítida va poco a poco desbrozando el a veces confuso panorama de los millones debido en gran medida a la superposición de éstos con la alcabala y a la forma de su gestión.

En su estudio se pone claramente de manifiesto la diferencia existente entre las alcabalas, los millones, los cuatro unos por ciento, distinción no siempre fácil de percibir.

Los millones se configuran como un gravamen que lo mismo que las alcabalas recaían sobre el consumo, diferenciándose de ellas únicamente en los bienes sobre los que recaían, a saber: carne, vino, vinagre, aceite, jabón, azúcar y velas de sebo, extendiéndose el objeto del gravamen a lo largo del siglo XVIII a muchos más artículos.

Se analiza, asimismo, su naturaleza jurídica, clarificando y precisándola. En efecto, la confusión surgió por la forma de gestión. Llegó a decirse que este gravamen había nacido como un impuesto directo pero que se transforma en la práctica en uno indirecto debido al mecanismo de recaudación utilizado: la sisa. En el texto se aclaran, pues, estos extremos y se concreta y precisa su naturaleza.

Los millones, son siempre un gravamen sobre el consumo que recae sobre el consumidor final por lo que será siempre un impuesto indirecto cualesquiera sea la forma de gestión del mismo. La confusión parte del origen de la imposición y no de la forma del gravamen. Esto es, el origen de la imposición está en la petición de ciertas ayudas por la Monarquía, llamados servicios de millones, a las Cortes las cuales habrían de recaudar las cantidades exigidas de los ciudadanos por medio de los concejos. No hay que confundir, pues, lo que es la petición y su concesión con la forma posterior de obtención y gravamen.

En cuanto a la forma de recaudación, al menos, en un principio, se empleó la técnica de la sisa. Ésta en esencia consistía en alterar los pesos y medidas en menos de las cosas

vendidas entregando en concepto de gravamen esa diferencia. La razón de esta forma de recaudar es claramente psicológica pues dada la ya alta presión fiscal existente debido a las alcabalas el aumentarla a través de un nuevo incremento de los precios por incorporar el nuevo gravamen podría producir perturbaciones sociales, mientras que si el aumento se disimulaba de esa forma entregando menos cantidad de lo vendido al precio anterior, siendo la diferencia la «sisa», es decir el impuesto, era más aceptable.

Importante cuestión resaltada, asimismo, por el autor es la constatación de que en algunos momentos la cantidad recaudada por los millones llega a ser superior a la de las alcabalas, lo que, en principio, no deja de causar cierta perplejidad fundamentalmente porque las alcabalas gravaban mayor número de productos de consumo, cuestión que explica poniendo de manifiesto que ello fue debido a que en muchos casos las rentas de las alcabalas habían sido vendidas o arrendadas por largo tiempo y por la gran cantidad de exenciones que se llegó a establecer en ellas, mientras que los millones al ser de nueva creación no quedaron afectados por estas prácticas.

El apartado III de esta parte segunda se dedica al análisis de los llamados cuatro unos por ciento.

La primera cuestión que surge es la de la necesidad de distinguir los millones de los cuatro unos por ciento y de las llamadas nuevas alcabalas.

Ya hemos visto que los millones recaen sobre el consumo específico de la carne, vino, vinagre, aceite, jabón, azúcar y velas de sebo, mientras que los cuatro unos por ciento son incrementos establecidos sobre todos los artículos que gravaban las alcabalas tanto viejas como nuevas, excepto el pan cocido y las partidas cuyas ventas no montaren más de 200 maravedíes.

Los cuatro unos por ciento fueron estableciéndose a tenor del crecimiento de las necesidades recaudatorias. El primer uno por ciento fue fijado el año 1629, el segundo en el año 1642, el tercero en el año 1656 y el cuarto en el año 1663. Ahora bien, estos cuatro unos por ciento acabaron fusionándose y convirtiéndose en un recargo sobre las alcabalas funcionando esta fusión en un doble sentido: por una parte, haciendo que el tipo de la alcabala llegase al 14 por ciento y por otra, extendiendo su aplicación a todos los productos que gravaban las alcabalas con las únicas excepciones señaladas.

Finaliza esta parte con una reiterada, pues ya hizo alusión a ello el autor, como hemos indicado, en el apartado I, aunque brevísima alusión a la imposición directa.

A nuestro juicio, debería haberse prestado algo más de atención a la imposición directa no tanto por su importancia recaudatoria pues fue siempre muy inferior a la derivada de la imposición indirecta cuanto porque se iba afianzando esta forma de tributación y consolidando para el futuro, sin olvidar que algunas de las figuras creadas tuvieron un gran arraigo y larga duración y por la necesidad de completar la imposición directa con la indirecta ante el agobio y aumento de las necesidades presupuestarias. Así se establecieron algunos gravámenes directos que llegaron a consolidarse, como fueron las lanzas y medias anatas, el derecho de sello y el fiel medidor. Felipe IV creó en 1631, la media anata o retención de la mitad del sueldo o merced concedido por el rey, en el primer año de disfrutarla. En el mismo año se estableció el servicio de lanzas, o contribución exigida a la nobleza en sustitución de la obligación que tenía de aportar hombres armados al rey. Estos dos impuestos se refundieron luego en el llamado de lanzas y medias anatas. Es el antecedente del actual gravamen de grandezas y títulos enmarcado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos administrativos. En el año 1637 se crea el derecho del sello a través del cual se gravaban todos los documentos oficiales y las actuaciones judiciales. Es el antecedente del impuesto del timbre y del actual Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Actos

Jurídicos Documentados. En el año 1642, se crea el fiel medidor, tasa que se percibía por el aforo, medición y peaje de vinos, vinagres y aceites.

La parte tercera lleva por título: « Revisión de las tesis actuales por análisis de casos empíricos» y en ella se trata de revisar la posición tradicional basada en la consideración de que la presión fiscal en España en esa época era soportable por no ser excesivamente elevada, medida a partir de los niveles de recaudación obtenidos por la Hacienda real.

Tres son las cuestiones principales que se exponen en esta parte:

La primera, esclarecer el camino seguido en el proceso de recaudación del impuesto de millones, nuevas alcabalas y cuatro unos por ciento desde el momento inicial de la imposición contributiva al último escalón del ejercicio fiscal en el que la subrogación del derecho fiscal en cadena (de Hacienda Real al encabezamiento o al arrendador mayor, y de éstos al arrendador menor) constituye la base operativa y, por ende, explicativa de la actividad recaudadora.

La segunda, la formulación de una posible rectificación o reajuste de la imagen fiscal tradicional por análisis de casos empíricos extraídos de una documentación no utilizada hasta ahora.

Por último, tras ese estudio se ponen de manifiesto los resultados obtenidos por análisis de casos empíricos como medio para acercarnos más a la realidad fiscal de la época del barroco, sino también de diseñar un marco lógico que permita buscar una respuesta lo más adecuada posible a las cuestiones planteadas.

Respecto a los mecanismos de recaudación establecidos el autor pone de manifiesto la debilidad de los mismos motivada por la ausencia de un cuerpo especial dedicado a ello, debida fundamentalmente por la imposibilidad de crear un organismo para ello ante la constante y apremiante necesidad de obtención de recursos, todo lo cual condujo, como solución más factible, a que se arrendasen precipitadamente e incluso se enajenasen los derechos a cambio de cantidades anticipadas.

Es la gestión y recaudación uno de los puntos clave de toda reforma fiscal. E incluso, con ciertos matices, podríamos señalar que son la diferencia clave entre la fiscalidad antigua y moderna.

En efecto, de nada sirve un sistema fiscal material perfecto, justo, equilibrado, si luego se carece de los medios necesarios para aplicarle.

Y esto es lo que pasó entonces con la utilización generalizada del sistema de arrendamientos e, incluso hoy en día ocurre, aunque se haya abandonado esa forma de gestión y sustituida en gran medida por complejos sistemas funcionariales, cuyo funcionamiento deja mucho de desear.

Fue, precisamente, el sistema de gestión y recaudación utilizado uno de los factores que contribuyeron a hacer más agobiante aún la presión fiscal ya de por sí asfixiante, debido a la forma de funcionamiento de los nuevos gravámenes y a su reparto. En efecto, aún en aquellos casos en los que se respeta y persiste el encabezamiento, es decir, la cantidad por la que se daba en subasta a un arrendador y que debía de repartirse entre un partido fiscal determinado no se recaudaba por repartimiento proporcional a la solvencia económica de los diferentes sujetos pasivos, sino que se acude al mecanismo del arrendamiento al por menor, con el fin, no sólo de recaudar por este sistema la cantidad encabezada, sino también para lograr una fuente de ingresos para el erario municipal.

A este respecto, como puntos concretos tratados se encuentran los siguientes:

El epígrafe 1 del apartado I de esta parte tercera que lleva por título «Del perfil del arrendador a las condiciones exigidas para concurrir a la puja» está dedicado a exponer el perfil del arrendador así como a analizar las principales condiciones exigidas para poder acceder a la puja.

El epígrafe 2 se refiere a «Los mecanismos de recaudación» y en él se analizan más detalladamente la técnica seguida en la exacción de estos nuevos gravámenes. Se hace una especial mención al arrendamiento al por menor porque los arrendadores mayores siempre utilizaron para recaudar la cantidades encabezadas de viejas alcabalas, millones, nuevas alcabalas y cuatro unos por ciento el mecanismo del arrendamiento al por menor al mejor postor, con el fin no sólo de recaudar la cantidad comprometida con Hacienda, sino también de obtener unos beneficios para el erario municipal. El interés del municipio por el arrendamiento menor al mejor postor aparece, entonces, como evidente. Por otra parte, por lo que respecta la arrendador menor su interés ni era menor que el del municipio o el del arrendador mayor, al proporcionarle en principio, un beneficio económico lo suficientemente atractivo.

El epígrafe 3 cuya rúbrica es «De la carta de recudimiento a las competencias y privilegios del arrendador para la realización del contrato» se divide en dos partes: la primera parte recoge el último eslabón del proceso de arrendamiento que culmina en la llamada carta de recudimiento y la segunda parte se dedica a señalar los privilegios del arrendador, encaminados a facilitarle la recaudación; así se le permite llevar armas ofensivas tanto de día como de noche, la posibilidad de negarse a aceptar oficios concejiles, a recoger soldados u otra gente de guerra como huéspedes, a donar bestias, carretas y ropas y otras contribuciones semejantes para la guerra.

El epígrafe 4 referente a «Del tipo de gravamen a la previsión del fraude» pone de manifiesto que el sistema de recaudación establecido llevaba inevitablemente a una recaudación por encima de la acordada en las Cortes aumentando la carga fiscal. Una vez puesto de manifiesto que el Estado no recaudaba las rentas reales directamente por carecer de los cuadros administrativos exigidos para ello, sino que lo hacía por encabezamiento o arrendamiento al por mayor, y demostrado que los responsables de todo encabezamiento y arrendadores mayores tampoco lo hacían directamente, sino por arrendamiento al por menor al mejor postor, es lógico pensar que el tipo de gravamen se aplicase con todo rigor, sobre todo, cuando se ha podido comprobar que los municipios no se conformaban con recaudar tan sólo la cantidad encabezada sino que trataban por todos los medios a su alcance de aumentarla lo más posible, para sí obtener ellos también alguna ganancia. Por otra parte, esta forma de actuar impulsaba la tendencia al fraude; que éste, por otra parte, debía ser grande lo demuestra toda una serie de medidas tomadas para cortarles, específicamente reseñadas por el autor.

El apartado II de esta parte tercera estudia ya «El impuesto de los millones en el Partido del Principado de Asturias de Oviedo».

Con los datos estadísticos recogidos el autor fundamenta empíricamente y refuerza la tesis sostenida en el Tomo I de su obra en relación con la alcabala, ahora sobre la base de los millones y cuatro unos por ciento, de la excesiva presión fiscal existente, en contraposición, como también hemos expuesto, con parte de los autores contemporáneos que niegan ésta.

En el epígrafe 1 de este apartado se analiza «La repercusión fiscal del reparto de los ocho millones en el Principado de Asturias de Oviedo».

Se inicia este análisis a partir del contenido de la Real Provisión de Felipe II, de 8 de septiembre de 1590, por la que se regula el reparto de los ocho millones concedidos por las Cortes. Este repartimiento se hizo a cuatro niveles: Entre las provincias; la cantidad otorgada a cada provincia entre los corregimientos que la configuran; la cantidad asig-

nada a cada corregimiento entre los municipios y cotos que los conforman; la cantidad que le correspondió al municipio entre la ciudad o villa, cabeza del mismo, y las diferentes feligresías que lo componen. En definitiva, como resalta el autor, se puede decir que el último responsable de la recaudación fue siempre el municipio y las feligresías que lo componen, incluidos los casos en los que, como ocurría con las viejas alcabalas, y ocurrirá con las nuevas alcabalas y unos por ciento, el Consejo de Hacienda hubiese enajenado o arrendado los derechos de recaudación a un arrendador mayor como mejor postor, cosa sumamente frecuente.

A continuación, el autor recoge, en primer lugar, la cantidad que le corresponde pagar al Principado de Asturias de Oviedo en dicho repartimiento que se cifró en 23.854.450 maravedíes por año, durante los seis en que se fijó en un primer momento, lo que arroja una cifra de 975.742 maravedíes por año, debiéndose depositar la cifra indicada en la ciudad de Oviedo como cabeza de partido, advirtiéndose además que el incumplimiento de la entrega de las citadas cantidades originaría la ejecución con todas las costas a su cargo; y en segundo lugar, nos ofrece una detallada relación del repartimiento por concejos.

En el epígrafe 2 que lleva por título: «Del circunstancial primer reparto de los 8 millones a la consolidación por encabezamiento», se pasa revista a la evolución del gravamen de los millones, resaltando dos aspectos: en primer lugar, que del carácter circunstancial del primer reparto exigido por los grandes gastos ocasionados por la Armada dirigida contra Inglaterra se pasó a la continuidad del mismo; en segundo lugar, por lo que respecta a la recaudación se puede decir que en el Principado de Asturias no cambia en nada el modelo seguido con las viejas alcabalas: el encabezamiento o arrendamiento mayor, al mejor postor y su posterior arrendamiento menor en subasta pública. Los municipios sacaron a subasta pública, en arrendamiento al mejor postor las especies gravadas, con un doble objetivo: la obtención de la cantidad asignada, por un lado, y por otro, la obtención de unos sobrantes para nutrir el erario municipal, lo que evidencia, que los municipios aprovecharon la coyuntura para incrementar sus ingresos municipales trasladando a los vecinos esa mayor carga fiscal.

El apartado III se rubrica con el título «La ciudad de Oviedo y su concejo en el panorama general del impuesto de millones».

En el epígrafe 1 se expone el repartimiento de 1590 y la modificación operada en 1594, motivada por el recurso interpuesto por la ciudad por considerar excesiva la cantidad asignada. Reclamación que de poco sirvió pues únicamente consiguió la ciudad que se le rebajasen 78.153 maravedíes.

En el epígrafe 2 se analizan tres cuestiones importantes: en primer lugar, la peculiaridad de las especies gravadas en la ciudad de Oviedo y su concejo ya que en virtud de la autorización recogida en la Real Provisión de septiembre de 1590, la Justicia y Regimiento de la ciudad de Oviedo acordó imponer una sisa especial para el pago de los millones asignados a la ciudad y concejo sobre el vino, los paños, las penas y calumnias del concejo de Llanera (incluido en la jurisdicción de la ciudad por compra a la dignidad episcopal) y no sobre las especies de vinagre, aceite y carne por estar estas gravadas ya con otros arbitrios municipales; en segundo lugar, se estudian las características y condiciones fijadas de su arrendamiento al por menor; en tercer lugar, tras constatar la desaparición importante de una serie de documentos con noticias de los encabezamientos y con cifras de recaudación tras un ímprobo esfuerzo de búsqueda de otras fuentes nos muestra los datos extraídos del Libro de la Razón en su apartado de Libranzas lo que le permite reconstruir toda una serie de cantidades recaudadas imprescindibles para el conocimiento de las cantidades aportadas y de su evolución. A partir del citado documento y mediante una ordenación y sistematización de los datos consigue reconstruir las siguientes cifras y conceptos: reconstrucción de las fluctuaciones del encabezamiento de la alcaba-

la de la ciudad de Oviedo y su concejo en los años 1620, 1630, 1640, 1650 y 1660, 1670, 1680, 1690 y 1700; reconstrucción de las fluctuaciones del encabezamiento de los cuatro unos por ciento en los años 1639, 1642, 1653, 1666, 1670, 1680 y 1686; reconstrucción de las fluctuaciones de los millones en los años 1660, 1670, 1680, 1690 y 1700; fluctuación de la alcabala y unos por ciento en la ciudad de Oviedo y su concejo de los años 1640, 1650 y 1660, 1670, 1680, 1690 y 1700; en tercer lugar, el análisis de los datos obtenidos del Libro de la Razón de Oviedo y su concejo en sus apartados de prometido, recudimiento, fianzas y remate al mejor postor le ha permitido reconstruir cuadros y seriaciones cronológicas de cantidades de arrendamientos, además de nóminas de arrendadores y arrendatarios al por menor.

El análisis de las series cronológicas expuestas le permite llegar a las siguientes conclusiones:

Que la recaudación por el impuesto de millones es muy superior, un 35 por 100 aproximadamente, a lo recaudado por alcabalas y unos por ciento en el último tramo del siglo XVII.

Como la curva impositiva sigue la pauta de las crisis económicas; primero sigue los pasos de la inflación indicada en 1655 y después de las bruscas deflaciones de 1659, 1664 y 1680.

Como esa presión fiscal agravó los problemas económicos existentes y contribuyó a la miseria y pobreza del territorio.

El epígrafe 3 trata de la posición del estamento eclesiástico ovetense ante el impuesto de los millones. Sabido es que los eclesiásticos estaban exentos del pago de impuestos en la venta de productos procedentes de su patrimonio, pero la exención nunca se extendió a sus hipotéticos vendedores de productos de consumo, bienes raíces, muebles y semovientes que éstos adquirirían de otros vendedores.

Parece ser, siendo esto así, que el Justicia y Regimiento del Ayuntamiento de Oviedo, como arrendadores, y los arrendatarios del impuesto de millones, exigieron a los eclesiásticos el pago del gravamen pero parece, también, que abusaron en la exigencia.

Eso parece deducirse de la petición que el día 10 de septiembre de 1650 hace el cabildo de la Santa Iglesia al Consejo de su Majestad para que envíe un juez de comisión para que averigüe la corrupción y fraudes que el Justicia y Regimiento en connivencia con los arrendatarios hacen contra la Real Hacienda y el estamento eclesiástico. El Consejo de su Majestad dicta sentencia reconociendo la exención del estamento eclesiástico. Pero la cuestión no acaba aquí, ya que siguen toda una serie de apelaciones y surge en torno a ello una viva polémica expuesta en el texto comentado con claridad y precisión.

El epígrafe 4 trata del «Endeudamiento de la ciudad de Oviedo y arrendatarios como consecuencia de la gran deflación de 1680». En este punto se ponen de manifiesto dos cuestiones: la primera que la fuerte crisis económica del momento agravó la situación financiera del municipio, lo que le obligó a buscar nuevos recursos acudiendo, por una parte, al crédito y, por otra, ha establecer nuevos arbitrios, soluciones que en vez de ayudar a solventar la crisis contribuyó a agravarla más, pero ya no había alternativa; la segunda cuestión es que las crisis económicas en especial la de 1680 repercutió igualmente en los arrendadores menores ya que las dificultades económicas existentes también les afectaron a ellos llevándoles en algunos casos a la quiebra.

En la parte cuarta bajo el título «Las deducciones analíticas de la comprobación empírica», el autor en abreviado resumen recopila las conclusiones que ha ido fijando a lo largo del trabajo.

La primera conclusión a la que llega la diversifica en dos: la corroboración de una fiscalidad asfixiante y el espejismo del encabezamiento como base de cálculo.

En la primera parte concluye señalando que del estudio realizado sobre los tributos de nueva imposición en la Castilla del Barroco, nuevas alcabalas, cuatro unos por ciento, servicio de millones junto al realizado sobre las viejas alcabalas, se pone de manifiesto la incontestable e intolerable presión fiscal existente en la época, no sólo por los productos gravados y los volúmenes recaudados, sino también por las críticas de los contribuyentes. Por otro lado, la investigación realizada sobre los tributos de nueva imposición ha permitido descubrir el itinerario completo del recorrido fiscal de los mismos, y demostrar que, ni el encabezamiento ni el arrendamiento mayor, fueron el último eslabón de la cadena de los mecanismos de recaudación de los citados impuestos, sino que fue, como ocurriera con la vieja alcabala, el arrendamiento al por menor, al que arrendadores mayores y Justicia y Regimiento acudieron en todo momento para recaudar las cantidades comprometidas con el Consejo de Hacienda, y obtener, los unos, una rentabilidad a su inversión, y los otros, una vía más de incrementar los ingresos del erario municipal. En la segunda parte concluye señalando que la tesis tradicional de que la presión fiscal fue soportable parte de que el encabezamiento como cupo o cantidad a ingresar en la Real Hacienda por los lugares encabezados corrió a cargo de los municipios que hicieron frente a dicha cantidad con las rentas procedentes de los bienes de propios, y donde no llegaban éstas se procedía al reparto proporcional de la cantidad restante entre los vecinos del lugar sobre la base de su solvencia económica; luego siendo esto así, entonces es lógico pensar en una presión fiscal llevadera. Pero la realidad no fue ésta, pues como demuestra el autor a lo largo de su investigación, por una parte, la ciudad rara vez hizo frente a la cuota con los bienes de propios y por otra, porque la existencia de los arrendadores menores desmonta esa percepción.

Finalmente, la otra gran conclusión a la que llega, enlazando en este punto con lo igualmente indicado en el Tomo I en relación con las alcabalas viejas consolidando su teoría al respecto, es la de la existencia de una muy fuerte presión fiscal y ello porque para apreciar ésta no debe estarse a la cantidades concedidas en las Cortes y posteriormente encabezadas sino a la carga fiscal total soportada por el consumidor final cuantitativamente muy superior y ello porque la recaudación se llevó a cabo a través del Justicia y Regimiento de la ciudad o de arrendadores menores los cuales, obviamente, en esta función obtuvieron beneficios, cantidades que salieron del consumidor final.

Esto es, los Ayuntamientos lo mismo que los arrendadores mayores, recaudaban las cantidades comprometidas por arrendamiento menor en subasta pública al mejor postor, en busca de nuevos ingresos para el erario municipal los unos y de beneficios para su inversión los otros.

En tales circunstancias es lógico pensar que los arrendadores menores que acudían a la subasta pública con mucha frecuencia con dinero solicitado a crédito trataran de conseguir una renta que les permitiese pagar los intereses del crédito y un beneficio del capital invertido.

Además, los resultados obtenidos en la investigación realizada ponen de manifiesto la incidencia de la presión fiscal sobre la sociedad que fue mucho más grave de lo que tradicionalmente se viene diciendo. Una realidad que lleva a pensar que nos encontramos ante un nuevo sentido histórico de la fiscalidad: la presión fiscal como causa explicativa de la realidad social castellana en el siglo XVII.

Con estas premisas, el autor abre paso a una nueva e interesante cuestión, con la que a su vez, cierra el trabajo: la presión fiscal como causa explicativa de la postración económica de la Castilla del Barroco no sólo por las causas apuntadas, sino también por actuar como elemento desincentivador de la inversión en actividades productivas.

2. JUICIO CRÍTICO

Lo primero es que ha de recordarse que esta investigación es continuación de la iniciada en el tomo anterior, complementando la misma.

En efecto, en el Tomo I de esta obra se estudiaba la presión fiscal en Castilla sobre la base del gravamen de las alcabalas; ahora, se analiza ésta en torno a los nuevos impuestos sobre el consumo, a saber: millones, nuevas alcabalas, cuatro unos por ciento.

Por lo tanto, ya sólo con resaltar este aspecto ha de valorarse la obra muy positivamente. Tradicionalmente la presión fiscal en esta época se ha estudiado esencialmente sobre la base del gravamen de la alcabala, con lo que, *prima facie*, la gran aportación al estudio de la fiscalidad en la época señalada se produce con el estudio de ese impuesto; sin embargo, resultaría incompleto el análisis de no haberse extendido el estudio a los nuevos impuestos indirectos citados, por un doble motivo: en primer lugar, porque las conclusiones a las que se llega con su estudio consolidan y refuerzan las fijadas en el estudio anterior, esto es, tanto por el impuesto de alcabalas como por los millones y cuatro unos la presión fiscal en la Castilla del Barroco se hace asfixiante; en segundo lugar, porque debido a las peculiares características de la gestión de estos gravámenes, motivadas en gran medida por las acuciantes necesidades recaudatorias, en algunos momentos la recaudación de los millones llega a ser superior a la derivada de la propia alcabala.

Dicho esto, la valoración concreta de este trabajo, la podemos resumir diciendo que ha sido expuesto con claridad que es instructivo y que ha sido realizado con precisión y rigor científicos.

Es un estudio realizado y explicado con claridad, pues en no muchas palabras se expone con sencillez los nuevos impuestos, esencialmente indirectos, lo que no es nada fácil dada las interrelaciones y, en ocasiones, solapamientos entre ellos y las viejas alcabalas.

Es instructivo, pues pone de manifiesto a través de un sector de la fiscalidad la realidad económica y social del momento.

Y todo ello, con la precisión y el rigor exigibles a toda obra investigadora.

Se echa en falta a nuestro juicio, y como ya hemos indicado, una referencia mayor a la imposición directa, sobre todo por la aparición de los nuevos gravámenes directos de las lanzas y medias anatas y del gravamen sobre el sello, que tanto juego va a tener posteriormente; y también, aunque es posible que esta cuestión sea subsanada en el último de los libros previstos, tomo IV a escribir, un glosario con la breve definición de los términos fiscales más usuales, que facilitaría enormemente el manejo de este trabajo.

Consideramos, por todo ello, a esta obra como recomendable a todos los estudiosos de la época y a cuántos sin ser especialistas sienten curiosidad por conocer el funcionamiento de la fiscalidad en la época y aprender cómo los impuestos condicionaron el devenir de un pueblo. Enseñanza tan necesaria en nuestro tiempo en que la voracidad recaudatoria, como antaño, distorsiona la economía y afecta al bienestar de los ciudadanos. No hay que olvidar como decía CICERÓN «*Vectigalia nervos Reipublicae*» (los impuestos son el nervio de la República), pero tampoco lo que un anónimo autor decía en el año 1825: «Los Estados viven por la Hacienda, pero también mueren por ella».

3. BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA

Finalmente ha de resaltarse el acierto en la selección de la bibliografía utilizada.

Las citas bibliográficas recogidas tanto las de los correspondientes autores de la época como las de autores contemporáneos ponen de manifiesto el acierto en su selección y la oportunidad de su transcripción.

Además, las citas empleadas aparte de servir de apoyo o, en su caso, para la refutación de otras tesis recogidas en el trabajo sostenidas por otros autores, permiten al lector, en todo caso, acceder a la documentación más importante sobre la materia y época tratadas.

Antonio Aparicio Pérez
Universidad de Oviedo

Economía e igualdad de género: retos de la Hacienda Pública en el siglo XXI

Varios autores. Maria Pazos Morán (Dirección)

Editorial: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales

Colección: Estudios de Hacienda Pública

Madrid, 2008

294 páginas

1. NOTA PREVIA

Los estudios sobre la «perspectiva de género» están dejando en España de ser el refugio de un colectivo limitado de pensadoras, pensadores o autores, centrados en el complejo, contradictorio y fracturado mundo del movimiento feminista, para convertirse en una nueva forma de análisis, de carácter horizontal (*gender mainstreaming*), que se aplica a las investigaciones de todo tipo, sociales, económicas, culturales, etc., incluyendo, obviamente, las ligadas a las Políticas Públicas.

A este renovado interés han contribuido diferentes causas desde el énfasis puesto por la Unión Europea (en adelante, UE) en estas cuestiones, considerando que, plantearse la efectiva igualdad de los roles hombre y mujer, es decisiva para mejorar la competitividad de la economía europea y potenciar su desarrollo, hasta la creciente individualización de las sociedades europeas, pasando por el papel creciente de la mujer en el mercado laboral que ha puesto en duda y, en la práctica, hecho inviable su situación tradicional como proveedora de servicios domésticos de cuidado y atención a la familia (*sic*), rompiendo con los moldes del clásico sistema «familiarista».

El Instituto de Estudios Fiscales, desde su posición de entidad impulsora y atalaya de las novedades en materia de estudio y análisis de las Políticas Públicas, ha dedicado una

significativa atención a este asunto, creando incluso una línea de investigación sobre «Política Fiscal y género»; de acuerdo, asimismo, con las normativas europea y española al respecto, las cuales, vienen exigiendo hacer efectiva esa igualdad, constituyendo, a nuestro entender, el punto de inflexión al respecto, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

En este sentido, el libro que comentamos, analiza los efectos en diversas Políticas Públicas (mercado de trabajo, crecimiento económico, etc.) de la igualdad de género; teniendo en cuenta que los temas presupuestarios clásicos: imposición y gasto público, ya habían sido objeto de atención en otras publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales (1), (2), aunque, como veremos seguidamente, este libro también se centra en la materia presupuestaria.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

2.1. Descripción general

El libro es el resultado de un Seminario que, sobre estas cuestiones, tuvo lugar en la sede madrileña del Instituto de Estudios Fiscales el 31 de mayo de 2007 y, como afirma la directora de la publicación, María PAZOS MORÁN, en el trabajo de presentación (tras una breve introducción del que era, en aquellos momentos, Director del Instituto, el Catedrático Jesús RUIZ-HUERTAS CARBONELL), pretende activar la discusión y el interés por la relación entre la igualdad de géneros y las Políticas Públicas en España, páginas 13 a 21 del texto.

La idea central de los trabajos que se recopilan, atiende a un problema particularmente agudo en España (aunque, conforme a los datos más recientes, en pleno cambio de perspectivas) como es la baja participación de las mujeres en la población activa y, en especial, la reducida integración de las mujeres de nivel educativo menor y reducidos niveles de renta en el mercado de trabajo (en nuestra opinión, por cierto, esta afirmación se enfrenta a un hecho no computado estadísticamente como es el peso de la mujer en los trabajos de la economía sumergida, donde la evidencia empírica es escasa).

Esta inferior incorporación de la mujer a los mercados de trabajo formales y de calidad (es importante precisar de qué mercado de trabajo estamos hablando) supone, lógicamente, una pérdida de capital humano y un descenso de nuestro potencial de crecimiento económico.

Además, este modelo de minoración del peso de la mujer trabajadora está sesgado y es inequitativo, puesto que no se da entre las mujeres de rentas medias y altas, generando otros problemas socio-económicos, específicamente, la reducida natalidad y sus efectos sobre el envejecimiento de la población (anotamos que nada se dice sobre otro problema social grave, que pesa fuertemente sobre las mujeres en España, como es el mayoritario componente femenino de los cuidadores familiares y extrafamiliares en materia de dependencia y discapacidad) y los cuidados familiares.

En cualquier caso, es evidente que el modelo «familiarista» clásico, donde la mujer es ama de casa y cuidadora de la familia y el marido, el proveedor único de los recursos económicos, no puede sostenerse por más tiempo, es injusto y genera relevantes disfun-

(1) Y seguirán siéndolo, como demuestra la publicación en esta misma revista de nuestro trabajo: «Impuestos y género: algunas reflexiones», *Crónica Tributaria*, n.º 132/2009.

(2) *Passim*. VVAA. *Política Fiscal y género*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

ciones sociales y económicas, a medida que las mujeres dejan de estar dispuestas a renunciar a su autonomía personal en aras de la maternidad y el cuidado del hogar.

El libro tiene tres Secciones:

- 1.ª) Planteamientos generales sobre la relación entre los modelos de sociedad, la economía y las Políticas Públicas desde la perspectiva de género.
- 2.ª) Diferentes aspectos del trabajo asalariado y el trabajo doméstico.
- 3.ª) Igualdad de género y Presupuesto público.

Tras las palabras de apertura del Seminario que dio origen a este texto, del que fuera Secretario General de Presupuestos y Gastos, Luis ESPADA MONCAVILLO, se pasa al primer bloque de temas.

2.2. Sección I. Modelos de sociedad, demografía, economía y políticas públicas

Un artículo de Gosta ESPING-ANDERSON, titulado: «Modelos de sociedad, economía y políticas: un nuevo contrato de género», páginas 31 a 43, se centra en la contradicción existente en la sociedad española entre la creciente incorporación de la mujer al mercado laboral y la visión social tradicional de la misma como prestadora de trabajo doméstico y cuidados familiares.

Aunque la falta de datos estadísticos en España al respecto de temas clave: trabajo doméstico, rol de la mujer en la economía sumergida, horas destinadas a los cuidados familiares, etc., limita la calidad de las conclusiones al respecto; el autor, utilizando datos de la realidad nórdica, fundamentalmente, Dinamarca (que pensamos no deberían haberse extrapolado de manera tan automática al caso español), reitera los costes que esta contradicción genera: baja natalidad, menor tasa de actividad, etc., y cómo podrían contrarrestarse con algunas medidas, del tipo permiso de paternidad, construcción de guarderías, etc.

En el segundo trabajo, Siv. S. GUSTAFSSON, titulado «Restricciones que inciden en la decisión de formar familia», páginas 45 a 70, expone las medidas para conciliar la vida familiar y laboral, para que, de esta forma, se produzcan más nacimientos y se resuelva el problema del envejecimiento de la población.

A partir de la comparación de los índices de natalidad español y sueco, se considera que los factores de tiempo y dinero son los que explican estas diferentes realidades; exponiendo algunos elementos que dificultan la solución en España de la baja natalidad en nuestra patria como son, por ejemplo, los altos costes del acceso a la vivienda para los jóvenes en España, la temporalidad en el trabajo, el «altruismo» de los padres en España respecto de los hijos, etc.

En todo caso, se observa la carencia de una panoplia de estudios al respecto en España, donde se ha optado más por el análisis sociológico de esta tardía independencia de los jóvenes que por la preparación de estudios estadísticos sobre el peso de los diferentes factores que inciden en actos individuales como es la edad a la cual se empieza a tener descendencia.

Anita NYBERG, por su parte, en las páginas 71 a 90, incluye su aportación titulada «Desarrollo del modelo dos sustentadores/dos cuidadores en Suecia: el papel del sistema de educación infantil y de los permisos parentales».

Conforme a la misma, fue la creciente incorporación en la década de los 70 del siglo pasado de la mujer al mercado de trabajo, lo que trajo consigo una fuerte demanda de educación infantil obligatoria y de permisos parentales (en parte, intransferibles, es decir, tienen que ser, obligatoriamente, disfrutados por los padres); los cuales, han facilitado la conciliación de la vida familiar y personal, a la vez que el acceso de la mujer al trabajo.

En todo caso, su estudio pone de manifiesto que el modelo sueco deja de ser perfecto, pero tiende a potenciar el rol del hombre como cuidador familiar, compartiendo con la mujer las tareas del hogar y los cuidados a la familia.

2.3. Mercado de trabajo doméstico y políticas públicas en la era de la globalización

El trabajo de Coral del RÍO OTERO y Olga ALONSO VILLAR, páginas 93 a 129, trata de explicar las diferencias entre mujeres y hombres en el mercado de trabajo, desempleo y salarios en España, revelando las segregaciones en los papeles femenino/masculino al respecto:

- mayor tasa de paro femenino que masculino (nuevamente, se indica que la realidad actual parece estar cambiando estos datos. En general, la movilidad de la sociedad española hace que parte de la información estadística expuesta en este libro se encuentra desfasada),
- gran brecha salarial entre mujeres y hombres, el salario medio de las mujeres es el 75 por 100 del salario medio masculino,
- sobrerrepresentación de las mujeres en el trabajo a tiempo parcial.

Tras desarrollar los aspectos anteriores, por ejemplo, cómo la brecha salarial está disminuyendo según la cohorte de edades de los trabajadores, así la diferencia salarial entre las personas jóvenes se reduce fuertemente; intentan «explicar» la segregación salarial y las otras diferencias a partir de diferentes teorías del mercado de trabajo: productividad, horarios de trabajo, teoría del capital humano, etc.; para llegar a la conclusión generalizada de que sólo la discriminación y los perjuicios contra el trabajo de las mujeres se encuentran detrás de tales distinciones.

Con independencia de ello, nos hubiera gustado una mayor profundidad en la problemática del trabajo a tiempo parcial, especialmente, ahora, 2009 (3), que en España se considera por algunos sectores, autocalificados como «progresistas», como la solución más aceptable al problema del paro.

Por su parte, Anna THOURSIE, páginas 131 a 160, continúa, en el documento titulado: «El modelo de familia de dos sustentadores con un permiso parental prolongado: lecciones de Suecia», la reflexión sobre una de las características del modelo sueco de conciliación de la vida familiar y laboral, la existencia de un permiso parental prolongado que, además, es intransferible entre los cónyuges, al menos, en una tercera parte de su duración.

Sin embargo, el texto, muy ponderado, revela que este modelo no cuenta con el apoyo unánime de la sociedad sueca, puesta como ejemplo de Políticas a favor de la igualdad de género; existiendo un conflicto entre los derechos de los progenitores, a la hora de tomar decisiones sobre el reparto en el uso de tal tiempo y el derecho de las mujeres a la igualdad de oportunidades.

(3) Esta reseña se recibió en agosto de 2009.

También se ocupa el artículo de sustentar que la existencia, incluso, en Suecia, de una brecha salarial contra la mujer (el salario medio de la mujer se sitúa en el 80%-85% del varón), no es explicable con modelos de trabajo ordinarios, especialmente, el del capital humano, sino que se debe a factores culturales, sociales e históricos que conducen, incluso, a discriminaciones estadísticas a la hora de reflejar los resultados del mercado laboral.

Seguidamente, la investigadora, Ana ESCOBEDO CAPARRÓS, páginas 162 a 184, con su contribución titulada «Política de licencias parentales y de atención infantil para los menores de tres años y sus familias: el caso español en el contexto internacional», reitera, por un lado, la cada vez más importante necesidad de un trabajo de cuidado de ancianos, discapacitados y menores en las sociedades modernas, *care work* y, por otra parte, estudia si las licencias parentales son o no un instrumento para ayudar a la redistribución del tiempo de trabajo y el tiempo de cuidados familiares a lo largo del ciclo vital.

El artículo deja claro que bajo las voces «licencias parentales» se incluyen modalidades muy diferentes de prestación y contenidos muy variados, por lo cual, la incidencia de las mismas en la problemática anterior no es uniforme.

En todo caso, la UE está intentando armonizar estas modalidades de licencias y ofrece determinadas tendencias de futuro, por ejemplo, el carácter intransferible de determinados períodos de tiempo de las licencias entre los dos progenitores.

Asimismo, no puede estudiarse, de forma aislada, la incidencia de estos permisos sin considerar otros elementos de la Política social, laboral y familiar.

De todas formas, la norma española (en proceso de revisión), regulada en la Ley 3/2007, tendría poco impacto en el reparto intrafamiliar de las tareas domésticas, pues suele utilizarse el permiso parental tras la licencia por maternidad.

Por último, se considera (y estamos totalmente de acuerdo con la autora) que sería mucho más significativo en el reparto de cargas familiares la existencia de un sistema de educación infantil, entre 1 y 3 años, obligatorio y público que sí facilitaría la reincorporación de la mujer al mercado laboral tras la etapa de lactancia.

En el documento de Carmen CASTRO y María PAZOS MARTÍN, directora del libro, incluido entre las páginas 185 a 223, y titulado «Permiso de maternidad, de paternidad y parentales en Europa: algunos elementos para el análisis de la situación actual», se parte de una «crisis de ciudadanos» generalizada en Europa, es decir, de la ausencia de personas (con independencia de su género, edad y situación laboral) que se ocupen del *care work*; carencia cuya causa última es la negativa de las mujeres a seguir con su doble rol (y doble carga) de trabajadoras y cuidadoras familiares.

En consecuencia, es imprescindible que los hombres compartan de forma creciente e igualitaria tales papeles (ciertamente, la función de la inmigración en este terreno de los cuidados familiares no es incorporado al texto y supone desconocer el efecto sustitución del trabajo femenino que la misma conlleva, sin que el hombre haya sustituido a su cónyuge en el mismo), por lo que cabe plantearse si las variadas «licencias familiares» lo están consiguiendo o no.

Las autoras describen la situación de estas licencias que engloban al permiso parental y afirman no sólo su enorme diversidad, sino la ausencia de estadísticas homogéneas al respecto, dados los diferentes conceptos que se agrupan, la diversidad de realidades, los diversos entornos y también la ausencia de homogeneidad estadística, lo que dificulta extraer conclusiones sobre su incidencia en la segregación de los roles hombre y mujer y su impacto en el mercado de trabajo.

Generalmente, se ha afirmado que los permisos individuales y no transferibles, siempre que sean remunerados y faciliten la reincorporación del mercado de trabajo de la mujer, son un buen instrumento para la igualdad de género.

Ahora bien, esta afirmación, según las autoras, es discutible, en primer lugar, porque no pueden considerarse tales licencias parentales como los únicos instrumentos de la Política social y familiar que afectan a las decisiones de los progenitores sobre asuntos como la distribución del horario de cuidado familiar, la reincorporación al trabajo, etc.; en segundo término, las estadísticas, especialmente, las españolas, son defectuosas, a la hora de recoger su impacto, por ejemplo, en España, no se dispone de información sobre el número de días de permiso tomados por hombres y los tomados por mujeres y, por último, se reitera, dada la enorme variedad de contenidos que figuran bajo este tipo de permisos, su incidencia es, efectivamente, muy diversa.

Las autoras, en general, consideran que estas «licencias parentales», si no están bien reguladas, pueden, frente a la posición convencionalmente establecida, reforzar la segregación, por ejemplo, generando mercados de trabajo «apropiados», a tiempo parcial, por turnos, etc., para mujeres que hayan aprovechado estas «licencias»; además, pueden dificultar la reincorporación de la mujer al mercado de trabajo y minorar los salarios de las mismas en esta reincorporación; por lo cual, no son la panacea para resolver la desigualdad de género en el mercado laboral y en la distribución de los papeles en el seno de la familia.

3. IGUALDAD DE GÉNERO Y PRESUPUESTO PÚBLICO

La Directora del Instituto de la Mujer, Rosa María PERIS CERVERA, presenta este bloque de artículos, resaltando que la presupuestación desde la perspectiva de género no sólo mejora la información sobre los Presupuestos, sino que, al incluir indicadores específicos, facilita la evaluación de las Políticas Públicas.

Después, Alain CUENCA y Cristina GALACHE, en su texto: «Orientación de género en el Presupuesto del Estado para 2007», páginas 229 a 253, intentan, por un lado, justificar la ausencia de un «Informe de género» a los Presupuestos Generales del Estado (véase la nota a pie de página 2 de este comentario bibliográfico), lo cual es inaceptable, porque, por un lado, jurídicamente, la Ley de Presupuestos es una Ley y porque, además, estaría plenamente obligado por lo dispuesto en el artículo 15 de la ya citada Ley 3/2007.

En todo caso, a partir de determinados programas de gasto vinculados a los Presupuestos de 2007, se recopila información sobre el impacto de género en estos Presupuestos. El valor de esta información, a nuestro entender, es muy limitado, por ejemplo, en el programa «pensiones» no se consideraba ninguna incidencia del factor género.

Por el contrario, el trabajo de Carmen MARTÍNEZ AGUAYO, sobre «Presupuestos sensibles al género: la experiencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía», revela cómo el análisis desde la perspectiva de género de los Presupuestos públicos requiere una planificación cuidadosa y la voluntad política de hacerlo.

Tras definir «...el *mainstreaming* de género como la aplicación del principio de igualdad de hombres y mujeres no sólo a las políticas específicas sino al total de las políticas, de forma que se reorienta la corriente principal hacia ese fin, el presupuesto público es el hecho idóneo para aplicarlo» (página 255 de la obra), la autora explica con detalle los pasos dados para analizar y (en nuestra opinión, lo más significativo) evaluar el impacto de género de las políticas de gasto público (quedan los ingresos y los gastos fiscales), mediante un programa coherente, denominado Proyecto G+.

Lo más relevante para la autora no es que la presupuestación sea una cuestión de moda o una nueva fuente de información e indicadores sobre la incidencia de los gastos

públicos, sino que permite, además, crear indicadores sobre la eficacia de las Políticas Públicas para disminuir la desigualdad sexual.

El último trabajo de la obra, realizado por la directora de la publicación, María PAZOS MORÁN, páginas 267 a 289, intenta justificar (anotamos que muchos de sus argumentos adolecen, desgraciadamente, del adecuado respaldo estadístico) que una mayor participación de las mujeres en la actividad laboral y el reparto más proporcional entre hombres y mujeres de las responsabilidades familiares, incrementando la igualdad de género en todas las tareas humanas, productivas y privadas; no es solamente un requisito de justicia, un imperativo legal o una invocación ética, sino una necesidad derivada de factores puramente económicos.

La desigualdad de género produce importantes ineficiencias económicas en áreas como el mercado de trabajo, la distribución de la renta, el cuidado de enfermos, dependientes y discapacitados y genera relevantes costes sociales, como manifiestan, por ejemplo, los datos de la llamada «violencia de género».

Por ello, es imprescindible alterar los modelos laborales y de reparto de las cargas familiares hacia una mayor participación de los hombres, para lo cual, las Políticas Públicas han de jugar un papel activo; pues todo ello redundará en un mayor y mejor crecimiento económico y una sociedad más igualitaria y humanista.

Abstracts

C O N T E N T S

AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER:
«Quantification of Penalties according to the
criteria of the General Tax Act»

BOKOBO MOICHE, SUSANA Y PASCUAL GONZÁLEZ,
MARCOS M.: «Harmonization of National
Corporate Tax Legislation: especially the common
consolidated corporate tax base»

GONZÁLEZ DE FRUTOS, UBALDO: «The enhanced
relationship, a new horizon in the dialogue between
large taxpayers and Agencia Tributaria in Spain»

LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA: «Tax effects
of the applying the new protocol on European
Union Privileges and Immunities to its officials
and other agents»

LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN: «The current discussion
on fiscal policy on western countries»

RUIBAL PEREIRA, LUZ: «International Experience
on Rearrangement Measures of Tax
Administrations in Fighting against Tax Fraud»

VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE: «The concurrence
between de Tax for Constructions, Installations
and Works with other taxes which have
the same object»

AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL Y BUENO GALLARDO, ESTHER: «Quantification of Penalties according to the criteria of the General Tax Act»

ABSTRACT

The paper compares the criteria on quantification of penalties in the former General Tax Act of 1963 (and the Royal Decree 130 of 1998) and in the current General Tax Act (and the Royal Decree 2063/2004) which are currently in place. Not all criteria mentioned in article 187 of the General Tax Act are genuine criteria of quantification and there are some quantification criteria which are not regulated in this provision. Therefore the paper deals in deep with all quantification criteria foreseen in Title IV of the 2003 General Tax Act and stresses some controversial aspects of the current rules.

Keywords: Reiteration of tax offences, pecuniary damages, substantial breach of the duty to issue invoices documents, reiteration, self complaint, taxpayer's agreement.

BOKOBO MOICHE, SUSANA Y PASCUAL GONZÁLEZ, MARCOS M.: «Harmonization of National Corporate Tax Legislation: especially the common consolidated corporate tax base»

ABSTRACT

A constant concern in the field of direct taxation is the harmonization of Corporate Tax within the European Community, although the Treaty on European Union does not confer powers on the European Union in respect of this matter. Nevertheless, corporate taxation in the EU does play an essential role in achieving the goal of a competitive and dynamic economy capable of maintaining sustainable growth and creating more and better jobs.

In this article, the authors tackle one of the proposed solutions for the removal of fiscal barriers, the common consolidated corporate tax base, by analysing the existing Community legislation on International Accounting Standards and related working documents published by the European Commission. The article deals with the general aspects of the consolidated base, such as the taxable person, the consolidation method, minority interests and the tax base sharing formula, as well as more specific matters.

Keywords: Common consolidated base, International Accounting Standards, group of companies, parent company, permanent establishment, subsidiaries.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, UBALDO: «The enhanced relationship, a new horizon in the dialogue between large taxpayers and Agencia Tributaria in Spain»

ABSTRACT

Agencia Tributaria is working to implement in Spain the enhanced relationship, a new framework for cooperation between large taxpayers and the tax administration, heralded by OECD, that has yielded satisfactory results in some other jurisdictions. In short, the enhanced relationship does not affect taxpayer's rights or obligations, but rather changes the climate and the ways in which both parties interact, leaving aside the traditional lack of confidence in favour of a constructive dialogue on both sides.

This paper showcases the actual implementation of the enhanced relationship in some countries. However, its main aim is to examine, within the field of comparative law, the framework that has made possible in such countries for large taxpayers to adopt a compliance strategy of low tax-risk that is sound from an economic point of view. More precisely, the paper features the relevance of the Tax Governance doctrine and the governance codes for public companies; internal control mechanisms that offer a consistent tool to manage risk within large corporations, with a special reference to 404 Sarbanes-Oxley; and FIN 48, the FASB standard for accounting for uncertainty in corporate taxes, which shall be harmonized with IASB in the medium run.

The main goal of this paper is to contribute to the debate being held within the Large Taxpayers Forum (Foro Tributario de Grandes Empresas) recently inaugurated in Spain.

Keywords: Enhanced relationship, aggressive tax planning, voluntary compliance, large corporate taxpayers, tax risk, cooperation, internal controls, corporate tax responsibility.

LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA: «Tax effects of the applying the new Protocol on European Union Privileges and Immunities to its officials and other agents»

ABSTRACT

The enforcement of the Lisbon Treaty leads to a reform of the Protocol on Privileges and Immunities of the European Communities, which now becomes the new Protocol on the Privileges and Immunities of the European Union to be incorporated as an Annex to the Treaty on European Union, the Treaty on the Functioning European Union and the Treaty establishing the European Community Atomic Energy Agency. This reform is an ideal time to review the impact of the Protocol in our tax system, especially regarding its possible treatment of officials and other EU agents.

Keywords: Tax reductions, residence, European Union officials.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN: The current discussion on fiscal policy on western countries»

ABSTRACT

The discussion on fiscal reforms differs in the United States and Europe. The focus in the States is to achieve an efficient taxation which decreases costs and distortions of ca-

pital investments. In Europe the fiscal pressure is 20% higher due to the expenses of the social State, but the idea is not to reduce taxes, but to provide fiscal relieve on employment by shifting the tax burden to indirect taxes.

Keywords: Tax policy, fiscal reforms.

RUIBAL PEREIRA, LUZ: «International Experience on Rearrangement Measures of Tax Administrations in Fighting against Tax Fraud»

ABSTRACT

Today's Tax Administration collection must be focused on searching the higher volunteer compliance standards through: offering a quality tax service to taxpayers and reinforcing the fight against tax fraud. This type of Tax Administration should be integrated with certain autonomy and flexibility enough to manage its financial resources and concerned about the managerial issues of efficacy and efficiency related to taxation.

The Information Technologies should become the cornerstone of Tax Administration, in order to provide new media of communication with taxpayers and a better and higher tax data collection. The Tax Administration personnel recruited should be highly qualified, upright, motivated and in permanently retraining.

Finally, Tax Administration should be oriented towards International Cooperation, specially, in the field of fighting against tax fraud.

Keywords: Tax Administration, Tax Fraud, Taxpayer Service, Tax Data Collection, Tax Collection, Tax Audit, Tax managerial issues, Tax service, Tax Education, Tax Information Technologies, Tax Cooperation, Tax compliance.

VICENTE DE LA CASA, FERNANDO DE: «The concurrence between de Tax for Constructions, Installations and Works with other taxes which have the same object»

ABSTRACT

The ICIO is a highly controversial tax for several reasons, which go from its nature to its concurrence with other tributes, passing through its origin in the works licence and its not compliance with the equality principle. A lot has been written about its nature and its relationship with the works licence, but is as important as identifying the ICIO, wrongly, as being a tax on sales volume. This is not an obstacle for it to be concurrent with the VAT regarding the object of both taxes.

Keywords: Local taxes, Tax on Constructions, ICIO, VAT, concurrence, tax object, tax, object.

