

FEBRERO 2006

materias

- Procedimiento de gestión. – Liquidación provisional. – Paralelas.
- Base imponible/base liquidable. – Estimación indirecta. – Métodos de determinación.
- IVA. – Regímenes especiales. – Régimen simplificado.
- IVA. - Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar facturas.
- IRPF. – Cuestiones generales.
- Principios constitucionales del Derecho Tributario. – Igualdad. Generalidad.
- IRPF. – Base imponible. - Base liquidable. Reducciones.
- Prescripción. – Cuestiones generales.
- IVA. - Hecho imponible. – Entregas de bienes y prestación de servicios. – Exenciones. – Exenciones en operaciones interiores.
- Procedimiento de recaudación. – Compensación.
- Derecho Mercantil. – Derecho concursal.
- IRPF. – Base imponible. - Ganancias y pérdidas patrimoniales. – Ganancias no justificadas.
- Delitos. – Delitos contra la Hacienda Pública. – Delito fiscal.

## Comentarios de jurisprudencia tributaria

**Javier Martín Fernández**

Abogado. Miembro de la AEDAF. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

- 1. El Tribunal Constitucional y las liquidaciones paralelas**
- 2. Las facturas de los empresarios en “módulos”**
- 3. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
- 4. El plazo para exigir una deuda tributaria**
- 5. Las actividades de «back office» y el IVA**
- 6. Procedimiento concursal y compensación de deudas tributarias**
- 7. Delito fiscal y ganancias no justificadas de patrimonio**

## I. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LAS LIQUIDACIONES PARALELAS

La STC 164/2005, de 20 de junio concede el amparo a un contribuyente que impugnaba una de las llamadas “*liquidaciones paralelas*” por falta de motivación y la sanción impuesta como consecuencia de la misma. De todos los motivos alegados, nos centramos en el que da la razón al recurrente.

El recurso de amparo plantea la vulneración del principio de igualdad en su vertiente de aplicación de la ley, considerando que la Sala se aparta sin justificación suficiente de una línea doctrinal (acompañada como anexos a su demanda de amparo) que viene a decir que en los casos en los que de la liquidación provisional realizada por la Administración resulte una discrepancia con relación a lo declarado que suponga “*un aumento de la base la motivación consistente en dejar marcada con asterisco (\*) las casillas del documento informático a las que se contrae la discrepancia entre lo declarado por el sujeto pasivo y lo apreciado por la Administración, sin explicar a qué responde o de dónde procede el incremento de base que allí se refleja*”, tal motivación es insuficiente.

Es doctrina de este Tribunal que para que pueda entenderse vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley reconocido en el art. 14 CE [por todas, STC 106/2003, de 2 de junio (FJ 2)] se exigen los siguientes requisitos:

1. La acreditación de un *tertium comparationis*, ya que el juicio de la igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, hayan sido resueltos de forma contradictoria.
2. La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir de “*la referencia a otro*” exigible en todo alegato de discriminación en la aplicación de la ley, excluyente de la comparación consigo mismo.
3. La identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también 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. La ausencia de toda motivación que justifique, en términos generalizables, el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, esto es, de un previo criterio aplicativo, bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició.

Según lo que antecede el Tribunal Constitucional considera que debe prosperar la pretensión del recurrente, en la medida en que concurren en el caso los requisitos exigidos por esta doctrina.

En primer lugar, nos encontramos ante una línea judicial arraigada y continuada en el tiempo, que no está integrada sólo por los cuatro supuestos citados como de contraste por la parte actora, sino también por otros a los que las Sentencias de contraste se remiten, a su vez, en su propia fundamentación jurídica.

Supuestos en los que, o bien de la liquidación provisional realizada por la Administración se deducía un incremento en la base, en cuyo caso la jurisprudencia considera la anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio y las actuaciones posteriores, o bien, tratándose de un supuesto en el que la liquidación provisional representa una deducción en la base, las Sentencias señalan la no procedencia de tal anulación, pero recuerdan que, en el caso contrario, ésta sí procedería.

Igualmente se cumplen los requisitos de identidad del órgano judicial (Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Quinta) y de ausencia de motivación de la Sentencia para justificar el cambio de criterio. Habida cuenta de que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid omite todo análisis del señalado planteamiento, para asumirlo o rechazarlo. Por el contrario, se limita a reproducir los mismos razonamientos sostenidos en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid para desestimar la pretensión de los recurrentes, cuando, conforme a la línea interpretativa anteriormente marcada, se había resuelto considerar que tales argumentos no podrían suplir las carencias de motivación de la liquidación practicada por la Administración.

## 2. LAS FACTURAS DE LOS EMPRESARIOS EN “MÓDULOS”

La STSJ de Cataluña de 17 de febrero de 2005 (JUR 2005/80197) anula la imposición de una sanción basándose en la improcedencia de la liquidación e inexistencia de infracción tributaria con referencia a la factura emitida por “servicios varios” emitida por un empresario que tributa a través del régimen simplificado en el IVA y, en consecuencia, en estimación objetiva por signos índices o módulos en el IRPF.

Debe recordarse que el Plan de Prevención del Fraude sitúa a este sector dentro de los objetivos de control y ello porque las cuotas del impuesto se originan con independencia de la facturación real.

El TSJ comienza recordando la conocida doctrina del Tribunal Supremo sobre el hecho de que la culpabilidad debe ser apreciada en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido, ha establecido el criterio (SSTS, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre “*cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable*”.

En el presente caso y deduciendo lo que se considera probado en la resolución administrativa y expediente unido a autos, resulta que el importe de la mencionada factura en cuestión, fue objeto de ingreso por aplicación del régimen simplificado. Con esta doctrina prácticamente se excluyen las infracciones de resultado cuando resulta de aplicación el régimen simplificado del IVA.

El artículo 170. Dos. 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, considera infracción tributaria: “*La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.*” Este tipo tampoco concurre en el caso resuelto ya que se trata de un sujeto pasivo del impuesto.

Por lo tanto, a tenor de lo que consta en el mencionado expediente, no concurre ninguno de los requisitos objetivos exigidos a efectos de exigir la responsabilidad sancionadora a la parte demandante. Ni concurre tampoco los elementos de la culpabilidad, ni a título de dolo ni tampoco de culpa.

### 3. EL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La STEDH de 19 de julio de 2005 (TEDH 2005/75) resuelve una demanda de un ciudadano británico contra el Reino Unido presentada ante el Tribunal por considerarse discriminado, en su condición de padre soltero, al no ser admitidas las cantidades pagadas en concepto de pensión de alimentos a su hija, como partidas deducibles en su declaración por el IRPF. El amparo jurídico de su pretensión se encuentra en una violación del artículo 14 del Convenio y del artículo 1 del Protocolo 1.

El primero de los citados preceptos establece que «*el goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación*». A tenor del segundo “*toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional*”.

Por lo que respecta al artículo 14 señala el Tribunal que “*una diferencia en el trato entre personas que se hallan en situaciones análogas o bastante similares, es discriminatorio si no existe una relación razonable de proporcionalidad entre los medios que emplea y el objetivo que persigue*”. Además, los Estados Contratantes disfrutan de un margen de discrecionalidad al determinar cómo y en qué medida establecen las diferencias para aquellas situaciones que en otras circunstancias podrían parecer similares, pero que en su opinión justifican un trato diferente (véase *Camp y Bourimi c. Países Bajos*).

El Gobierno justifica la diferencia en su trato, a través del régimen especial del matrimonio, que confiere unos derechos y obligaciones específicos a aquellos que deciden contraerlo. El Tribunal recuerda que, en algunos asuntos, ha considerado que las diferencias en el trato, basadas en la condición civil de casado, tenían una justificación objetiva y razonable [véase, por ejemplo, *McMichael c. El Reino Unido*, sentencia de 24 de febrero de 1995 (TEDH 1995, 9), Serie A, núm. 307-B, ap. 98, relativa a la legislación que no concede la patria potestad automáticamente a los padres que no están casados los cuales ven inevitablemente modificado su compromiso e intereses, e incluso el conocimiento de sus hijos].

Sin embargo, puede también señalarse que, como regla general, los padres solteros que han construido una vida familiar con sus hijos, pueden reclamar los mismos derechos de acceso y custodia que los padres casados (véase Sahin c..Alemania).

En el presente asunto, el demandante ha sido reconocido como padre, y ha actuado como tal. Dado que tiene obligaciones financieras para con su hija, y que las ha cumplido, el Tribunal no ve razón alguna para tratarle de forma diferente a un padre casado, que se halle ahora divorciado o separado de la madre, por lo que respecta a la deducción impositiva de dichos pagos. El propósito de las deducciones en los impuestos es supuestamente, facilitar a los padres casados la manutención de una nueva familia; realmente no se aprecia razón alguna, por la cual los padres solteros, que establecen igualmente nuevas relaciones, no vayan a adquirir del mismo modo compromisos financieros similares, que merezcan también dichas facilidades.

El Tribunal concluye por tanto, que en el presente asunto se ha producido la violación del art. 14 del Convenio en combinación con el art. 1 del Protocolo núm. 1.

#### 4. EL PLAZO PARA EXIGIR UNA DEUDA TRIBUTARIA

La STSJ de Castilla y León de 29 de abril de 2005 analiza un supuesto en el que se discutía la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, para exigir la cantidad previamente liquidada y para imponer sanciones. El órgano judicial, siguiendo cierta jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, se muestra partidario de la independencia de los distintos plazos regulados en la Ley General Tributaria y, especialmente, del plazo para exigir el pago de la deuda.

La Sala recuerda la doctrina fijada por la STS de 18 de junio de 2004 (RJ 2004, 7748) que ha analizado y resuelto, la interpretación y eficacia interruptiva de las actuaciones llevadas a cabo en cada una de las vías de actuación de la Administración tributaria. A su tenor, «*el artículo 66, apartado 1, letra a) de la Ley General Tributaria, regula conjuntamente como un “totum revolutum”, los actos interruptivos de la presencia de las tres modalidades o sea derecho a liquidar, acción de cobro y acción para imponer sanciones, pero ello no significa una total mezcolanza de los actos interruptivos y de las distintas modalidades de prescripción, pues los actos conducentes al reconocimiento regularización, inspección, comprobación y liquidación se refieren obviamente sólo al derecho a liquidar y a la acción de imponer sanciones ..., y no por razones de prioridad temporal a la acción de cobro. En cambio, los actos de aseguramiento ... y los de recaudación, se refieren sin duda alguna a la acción de cobro*”.

Según el Tribunal, subsiste la duda, que no disipa este apartado letra a) del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria, de si estos actos de aseguramiento y de recaudación, por ser posteriores a la liquidación se remontan y alcanzan la prescripción del derecho a liquidar y a imponer sanciones tributarias, cuando se impugna la liquidación en vía económico-administrativa.

La Sala no desconoce que la autotutela declarativa -consistente en la de determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación-, la

autotutela sancionadora -la acción para imponer sanciones tributarias- y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo son secuenciales.

La tesis que sostiene la Sala es que existe una indiscutible interdependencia de los procedimientos declarativos, revisorios y ejecutivos, en especial cuando están vivos, pero ello no significa que las causas de interrupción en los primeros produzca, indefectiblemente, la interrupción de la prescripción en el procedimiento ejecutivo. Ello no significa negar el carácter de “*prius lógico*” del derecho a liquidar, respecto de la acción de cobro, pues si se produce la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la acción de cobro se extingue por falta de objeto.

Pese a este indiscutible “*prius lógico y funcional*” del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, de manera que en el caso de autos concluye que “*es claro que prescribió la acción de cobro, aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso*”.

## 5. LAS ACTIVIDADES DE «BACK OFFICE» Y EL IVA

La STJCE de 3 de marzo de 2005 (TJCE 2005/56) se plantea la exención de las actividades de «*back office*» realizadas por una empresa y que consisten en la aceptación de solicitudes de seguro, tramitación de modificaciones contractuales y tarifarias, emisión, gestión y rescisión de pólizas, gestión de siniestros, determinación y pago de las comisiones a los agentes de seguros, organización y gestión de las tecnologías de la información, suministro de información a otra empresa y a los agentes de seguros y elaboración de informes destinados a los tomadores de seguros y a terceros.

Señala el Tribunal que, a la vista de la documentación presentada, el contrato de colaboración celebrado debe considerarse una subcontrata, en virtud de la cual una empresa pone a disposición de la otra los recursos humanos y administrativos de los que ésta carece y le suministra una serie de servicios de asistencia en las tareas inherentes a sus actividades de asegurador.

Los servicios prestados deben considerarse, en consecuencia, una forma de cooperación que consiste en asistir, a cambio de una retribución, en la realización de actividades que, normalmente, incumben a otra empresa, sin establecer relaciones contractuales con los asegurados. Para el Tribunal, tales actividades constituyen un desmembramiento de las actividades de UL y no prestaciones de servicios efectuadas por un agente de seguros (STJCE de 13 de diciembre de 2001).

Concluye el Tribunal que el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades de «*back office*», que consisten en prestar servicios, a cambio de una retribución, a una compañía de seguros, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la citada disposición.

## 6. PROCEDIMIENTO CONCURSAL Y COMPENSACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

El Tribunal de Conflictos de Jurisdicción ha resuelto el 19 de octubre de 2005 (BOE de 22 de noviembre de 2005) el conflicto de jurisdicción nº 3/2005-T, planteado entre la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña y el Juzgado de Primera Instancia nº 13 de Barcelona.

La cuestión suscitada consistía en determinar si, con posterioridad al Auto de la declaración de la quiebra, la Administración Tributaria es competente para acordar la compensación de deudas tributarias anteriores a esa declaración y respecto a las que ya se había dictado providencia de apremio, con créditos de los que es deudora frente al quebrado en deudas reconocidas también anteriormente a la fecha de la declaración de la quiebra, o si ha de someterse al procedimiento de quiebra en el que la competencia corresponde al órgano judicial. En definitiva, se trata de resolver un conflicto entre la Administración y la Jurisdicción en los términos del art. 38 de la LOPJ.

Como es sabido, la legislación concursal permite acordar la retroacción de la quiebra hasta un momento determinado y la legislación tributaria regula la preferencia del procedimiento de apremio respecto de otros procedimientos de ejecución, pero no se plantea la posibilidad de compensar deudas tributarias cuando ya se ha iniciado un procedimiento de ejecución universal. Esta posibilidad se encuentra en la legislación presupuestaria. En concreto, el art. 39 de la anterior Ley General Presupuestaria –actual art. 10- establece el carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública y su derecho de abstención, así como la posibilidad de suscribir acuerdos o convenios. Igualmente, establece que “*podrá acordar la compensación de esos créditos en los términos previstos en la normativa reguladora de los ingresos públicos*”.

Pues bien, el artículo 73 de la LGT contempla la posibilidad de compensar de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo y establece que la compensación se producirá al inicio del periodo ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos, si este hecho es posterior. En cualquier caso, “*el acuerdo de compensación declarará dicha extinción*”. En el supuesto controvertido tanto el inicio del periodo ejecutivo como la fecha de la providencia de apremio e, incluso, el reconocimiento de la devolución –se trataba de una devolución de IVA- son de fecha anterior al Auto de declaración de quiebra. En cambio, el acto de declaración de la extinción de la deuda es posterior.

Para el órgano resolutorio, “*el problema es si, al requerirse un acto administrativo declarativo de la compensación, éste puede dictarse en un momento en que, aunque existieran deudas recíprocas, vencidas, líquidas y exigibles anteriores entre la Administración Tributaria y el administrado, se había dictado ya el auto de declaración de la quiebra*”.

El Tribunal de Conflictos de Jurisdicción señala que no le corresponde “*entrar en el debate sustantivo de la eficacia retroactiva o no de acuerdo de compensación, sino sólo, desde la perspectiva del conflicto entre poderes estatales, si ese poder de compensación puede ejercerse en el curso ya de un procedimiento concursal del que viene conociendo un órgano judicial*”. Con todo, el razonamiento no es del todo cierto, ya que la decisión del Tribunal se limita, aparentemente,

a resolver un conflicto aunque, ciertamente, ello incide decisivamente sobre el fondo del asunto. En efecto, frente a la extinción de las deudas concurrentes que se produce por obra de la Ley, el órgano resolutorio le atribuye efectos constitutivos al acto de declaración de la compensación (acuerdo de compensación). Por su parte, tanto el art. 73 de la LGT como el art. 59 del nuevo Reglamento General de Recaudación señalan que el acuerdo de compensación declarará la extinción de la deuda.

El Tribunal de Conflictos reitera las consideraciones efectuadas ya en su Sentencia 1/2004 para concluir que *“aunque la compensación afecte a un crédito frente a la Administración que hubiera adquirido el carácter de compensable con anterioridad a la declaración de la quiebra, al no haberse dictado el acto administrativo de compensación, se trataba de un bien «ya ocupado», que la Administración tributaria debería haber puesto a disposición del Juzgado, sin ya ser competente en momento posterior a la declaración de la quiebra para declarar compensados unos créditos del quebrado frente a la Administración con unas deudas tributarias”*.

De este modo, el fundamento seguido para que el fallo del conflicto sea favorable a la Jurisdicción se encuentra en *“la vis atractiva general de los procedimientos concursales”*, con lo que se niega la existencia de una potestad de la Administración autónoma del hecho de la quiebra.

## 6. DELITO FISCAL Y GANANCIAS NO JUSTIFICADAS DE PATRIMONIO

La STC 233/2005, de 26 de septiembre, aborda, de nuevo y no sin cierta polémica, la cuestión de las ganancias no justificadas de patrimonio y su respeto a los derechos constitucionales cuando se impone una pena por delito contra la Hacienda Pública.

La Sentencia comienza recordando que *“nada obsta a la legitimidad constitucional de la prueba de indicios, puesto que ésta versa sobre los hechos y no directamente sobre los elementos constitutivos del delito”* (vid. SSTC 61/2005, de 14 de marzo y 137/2005, de 23 de mayo, entre las más recientes). Por otro lado, también señala el supremo intérprete de la CE que la presunción de inocencia versa sobre los hechos. Por tanto, la actividad probatoria, que requiere el art. 24.2 CE, ha de ponerse en relación con el delito objeto de condena. Resulta necesario que la prueba de cargo se refiera al sustrato fáctico de todos *“los elementos objetivos del delito y a los elementos subjetivos del tipo en cuanto sean determinantes de la culpabilidad”* [SSTC 127/1990, de 5 de julio (FJ 4); 93/1994, de 21 de marzo (FJ 2) y 87/2001, de 2 de abril (FJ 9)]. En la misma línea, las SSTC 137/2002, de 3 de junio (FJ 5) y 147/2002, de 15 de julio (FJ 5)].

Sentado lo anterior, el Tribunal reitera lo señalado en la STC 87/2001, de 2 de abril, en el sentido de que *“el objeto de prueba en este caso no es si y en qué medida los incrementos patrimoniales son constitutivos de renta y están, por tanto, sujetos a contribución por el impuesto de la renta de las personas físicas, pues éste es un dato normativo, un elemento del Derecho aplicable que, en virtud del principio iura novit curia, no requiere prueba y es ajeno al ámbito constitucionalmente protegido por el derecho a la presunción de inocencia”*. El objeto de la prueba se proyecta, entonces, sobre dos elementos: de un lado, *“la existencia misma de incrementos patrimoniales”*, y, de otro lado, *“su carácter fiscalmente no justificado”*. Por tanto, *“tan sólo tenemos que verificar si*

*el Tribunal dio por probada la existencia de los incrementos patrimoniales conforme a algún tipo de presunción legal, o si sobre ellos o su carácter no justificado se operó invirtiendo la carga de la prueba y obligando a la defensa a la prueba de su inocencia. Afirmar que los incrementos patrimoniales no justificados sólo constituyen renta si se aplica una presunción legal es irrelevante para el examen de la presunción de inocencia, pues esta cuestión suscita, en todo caso, una opción interpretativa de la normativa tributaria que afecta a la calificación jurídica, a los elementos de derecho, pero no a la apreciación de los hechos” (FJ 10).*

Para el Tribunal Constitucional, del examen de los Autos se desprende, inequívocamente, que los incrementos patrimoniales no justificados no se consideraron acreditados a través de ninguna presunción legal. La lectura del relato de los hechos probados y de los fundamentos jurídicos quinto y sexto de la Sentencia del Juzgado de lo Penal así lo demuestra.

Las condenas impuestas al recurrente en amparo se han fundamentado en una numerosa y contundente prueba indiciaria que se relata en la Sentencia. En resumen, la condena impuesta al recurrente no se ha basado en presunción alguna, sino en una serie de indicios tan concluyentes como la existencia de una cuenta corriente en la que el recurrente aparece como autorizado con movimientos de hasta 900 millones de pesetas durante los ejercicios comprobados, la edad y ausencia de ingresos de la madre (más allá de la pensión percibida), la actividad empresarial del condenado como constructor, el modo en que se efectuaron los ingresos y cargos en la cuenta corriente, el destino de dichos ingresos y, finalmente, las omisiones y contradicciones en las que incurrió el recurrente durante la inspección.