

DICIEMBRE 2005

materias

- Aplicación e interpretación. - Fraude de ley.
- Comprobación de valores. – Medios de comprobación. – Dictamen pericial.
- Comprobación de valores. - La comprobación de valores en el procedimiento de Inspección.
- Cuestiones generales de los procedimientos tributarios. – La prueba. – Medios de prueba.
- Procedimiento de Inspección. – Documentación. – Actas. – Actas de conformidad.
- Procedimiento sancionador. – Sanciones.
- Delitos. – Delitos contra la Hacienda Pública. – Delito fiscal.
- Vía jurisdiccional. - Jurisdicción contencioso-administrativa. – Cuestiones generales.
- IVA. – Hecho imponible. - Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- Tasas, Precios Públicos y exacciones parafiscales. – Tasas.
- Tributos locales. – Cánones y tarifas.
- Fiscalidad Internacional. – Unión Europea. – Impuestos indirectos. – IVA. – Hecho imponible.

Comentarios de jurisprudencia tributaria

Javier Martín Fernández

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

1. Las tasas judiciales
2. Comprobación tributaria y dictamen de peritos
3. El plazo de prescripción de los delitos
4. Tasa judicial y tasación de costas
5. La doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre los arrendamientos en el IVA
6. Sanciones y actas de conformidad
7. Telefónica y las tasas locales
8. Fraude de Ley y delito fiscal

I. LAS TASAS JUDICIALES

El Auto de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Barcelona de 17 de enero de 2005 (JUR 2005/55123) ha resuelto un recurso de apelación frente a un Auto del Juzgado de Primera Instancia de Cerdanyola del Vallés en el que se ordenaba la no retroacción de las actuaciones debido a la no subsanación de la falta de acreditación del pago de la tasa judicial.

En el caso de autos, tras la presentación de la petición inicial de juicio monitorio, el Secretario requirió a la parte para que, en el plazo de 10 días, presentase el modelo de autoliquidación de la tasa, debidamente validado, como señala el artículo 35 de la Ley 35/2003. Todo ello bajo apercibimiento de que, en caso contrario, se acordaría la inadmisión de la demanda y el archivo de la misma.

La Sección Primera de la Audiencia Provincial realiza un razonamiento correcto desde el punto de vista tributario, ya que interpreta las normas que regulan la tasa de acuerdo con los principios de reserva de Ley y seguridad jurídica. Así señala que el devengo de la tasa se produce por la interposición de la demanda en toda clase de procesos declarativos. *“Por consiguiente, ni el término demanda, ni el de procedimientos especiales, podrán entenderse en un sentido amplio sino en el estricto derivado de las normas procesales que regulan el proceso monitorio y en tal sentido, de la redacción del art. 814 de la LEC según el cual el indicado procedimiento comenzará por petición del acreedor, se desprende que el legislador quiso eludir la utilización del término demanda, que reservó para un momento posterior, el que se produce cuando, tras la oposición del deudor, y si la cantidad reclamada excede del límite del juicio verbal, en que se impone al reclamante la obligación de redactar una demanda, en el sentido técnico-jurídico del término (art. 818-2)”*.

Respecto a la interpretación que deba darse a la utilización por el legislador tributario de la referencia a toda clase de procesos declarativos, la misma no puede incluir el escrito inicial del acreedor, pues el proceso monitorio constituye una novedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil y responde a la petición de amplios sectores doctrinales para articular un cauce eficaz que permita la resolución de gran número de pretensiones y agilizar el cobro a morosos de las cantidades por los mismos adeudadas. Ello explica el escaso formalismo con que se regula el procedimiento, y justifica la exclusión de la tasa judicial, cuyo devengo queda postergado al momento en que se presenta la demanda por el acreedor, tras la oposición del deudor, que es cuando se inicia el verdadero juicio declarativo.

Por otra parte, la Orden HAC 661/2003, de 24 de marzo, disipa cualquier duda interpretativa y resuelve definitivamente la cuestión, al establecer, en su artículo octavo, titulado Devengo de la tasa en el procedimiento monitorio, lo siguiente: *“De conformidad con lo dispuesto en el art. 35 de la ley 53/2002, el devengo de la tasa en el procedimiento monitorio tendrá lugar en el momento de la presentación, por parte del sujeto pasivo, de la demanda de juicio ordinario, una vez que el demandado hubiere formulado oposición al requerimiento de pago”*.

2. COMPROBACIÓN TRIBUTARIA Y DICTAMEN DE PERITOS

La STSJ de Castilla y León de 18 de febrero de 2005 (JUR 2005/70954) estima un recurso contencioso-administrativo ante la falta de motivación de la comprobación de valores rea-

lizada por la Administración tributaria. Esta Sentencia recoge la doctrina jurisprudencial aplicable a la motivación del dictamen de peritos, por lo que pasamos a sintetizar sus aspectos más sobresalientes.

Comienza recordando el Tribunal que la LGT no obliga a la Administración a una motivación exhaustiva de los aumentos de la base imponible, sino que basta con una motivación que sea suficiente y congruente para que el interesado tenga pleno conocimiento de la valoración efectuada y pueda solicitar, en su caso, tasación pericial contradictoria, pero ello no es asimilable ni a una motivación exhaustiva (por un lado) o ni otra motivación inexistente (por otro).

De acuerdo con la jurisprudencia anterior –STS de 3 de diciembre de 1999 y las que cita–, señala el Tribunal que debe describirse el objeto de la valoración (v.g. consignación de los metros cuadrados de superficie del terreno y del edificio, número de plantas, situación, calidad, y edad de la construcción...etc.). Esta misma Sentencia concluye en el deber de los Peritos de la Administración de 1) comprobar en cada caso los bienes, 2) describirlos, 3) facilitar a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Realmente no se aparta la doctrina de la peritación tributaria de las normas generales a exigir en toda peritación. Es pues un método o protocolo de actuación universal. Por todo ello, mientras no se cumplan estas garantías, por desconocimiento de los datos e imposibilidad de analizar y contrastar la valoración, esta ha de rechazarse (SSTS de 7 de mayo de 1998, de 30 de mayo y 19 de octubre de 1995). Es sabido y evidente que la simple manifestación de haber tenido en cuenta de la situación, calidad, y edad de la construcción, menciones genéricas tampoco es suficiente (STS de 4 de diciembre de 1993).

Por ello, todo informe pericial que sirva de base a la comprobación de valores, debe ser: 1. Fundado, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; para que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos. 2. Que la motivación, aun pudiendo ser lacónica y sucinta, no es admisible si se omiten o se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas proformadas. 3. Debe ser individualizada y 4. Debe ser notificada al contribuyente.

Como conclusión, sin el examen personal por el perito de los bienes a valorar, sin duda no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación. Con carácter posterior a este examen, debe procederse a motivar el dictamen.

En relación con los “*precios medios*” aducidos por el perito comprobante, la jurisprudencia advierte que no puede hacerse presumiendo la certeza de estos, sino que se requiere la justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias, siempre claro está de un modo detallado (STS de 12 de noviembre de 1999). La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2002 concluye con toda rotundidad en un supuesto similar que la “*utilización de estadísticas y de relaciones de precios mínimos o medios puede servir para que la Administración decida aceptar la declaración del contribuyente, si su contenido se ajusta o aproxima a aquellos baremos o, en caso contrario, resolver practicar la comprobación de valores, pero nunca pueden ser tales datos genéricos motivación suficiente de aquella*”.

3. EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS

La STC 63/2005, de 14 de marzo, resuelve un recurso de amparo contra una Sentencia condenatoria de la Audiencia Provincial de Ourense que, a su vez, anuló otra del juzgado de lo Penal, por la que se declaraba la absolución de los inculpados en un delito de alzamiento de bienes contra la Hacienda Pública por haber prescrito la acción penal.

El supremo intérprete de la Constitución realiza una interpretación de diversos aspectos de la prescripción de gran interés que pasamos a destacar en sus aspectos más importantes. En primer lugar, el Tribunal Constitucional señala que la apreciación de la concurrencia o no de la prescripción es una cuestión de legalidad que le incumbe a la jurisdicción ordinaria, pero, no obstante, se trata de una cuestión que también puede ser revisable en amparo por su conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva (F.J. 2º).

En segundo lugar, señala el Tribunal que la prescripción tiene un doble fundamento. Por un lado, *“toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal”*. Por otro, *“también obedece a la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz”* (F.J. 4). Con ello se pretende aproximar el momento de comisión del delito y de imposición de la pena, con lo que se impone la incitación a los órganos judiciales para no demorar el inicio de la persecución penal.

Aplicando esta doctrina a la interrupción de la prescripción penal *“cuando el procedimiento se dirija contra el culpable”*, el Tribunal Constitucional señala que la apreciación de si concurrir o no esta causa extintiva *“no puede, pues, limitarse a una simple verificación o cómputo del tiempo transcurrido desde la comisión del hecho delictivo en cuestión, ni a un mero cotejo de ese lapso temporal con el plazo de prescripción legalmente establecido ... sino que es exigible una argumentación axiológica que sea respetuosa con los fines perseguidos por el instituto de la prescripción penal”*. (F.J. 3º)

Sobre esta premisa, se señala que el efecto interruptivo de la prescripción no puede producirse con la simple interposición de una denuncia o querrela ya que tal conclusión no resulta admisible desde el punto de vista axiológico. Todo ello porque el plazo de prescripción del delito debe ser indisponible para las partes, *“toda vez que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito sino el delito mismo, lo que sólo puede suceder por medio de la persecución estatal, esto es, mediante la omisión, en el plazo que en cada caso venga legalmente establecido, del imprescindible acto de interposición procesal que supone trámite imprescindible para el ejercicio del ius puniendi”*. (F.J. 5º)

De este modo, concluye el Tribunal que *“no puede considerarse razonable una interpretación del indicado precepto que deje la interrupción del plazo de prescripción en manos de aquéllos – se refiere a los denunciantes o querellantes–, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del ius puniendi dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad”*.

Aplicando esta doctrina jurisprudencial al delito contra la Hacienda Pública, se genera un problema de interpretación de la legalidad ordinaria por cuanto que el Tribunal Constitucional se inclina por una de las tres líneas jurisprudenciales que ha seguido nuestro Tribunal Supremo en lo referente a la interrupción de la prescripción en los delitos fiscales.

En efecto, la línea minoritaria señala –STS de 15 de octubre de 1994– que el procedimiento se dirige contra el culpable en el momento de abrirse el juicio oral –en el procedimiento abreviado– ya que el Auto de apertura equivale al Auto de procesamiento en el juicio ordinario. Frente a esta postura minoritaria, la línea jurisprudencial preponderante en los últimos tiempos es la que señala que el procedimiento se dirige contra el culpable cuando se interpone la denuncia o querrela [SSTS de 30 de septiembre de 1997, 3 de octubre de 1997 y 11 de noviembre de 1997 (ponente Conde-Pumpido)].

La tercera línea jurisprudencial, que es la que viene a asumir el Tribunal Constitucional, – representada por las SSTS de 16 de diciembre de 1997, 7 de junio de 1997, 19 de diciembre de 1996 y 6 de julio de 1995, entre otras – señala que la interrupción de la prescripción se produce con la admisión a trámite de la querrela o, incluso, con la incoación de diligencias previas. Como se ha señalado en el párrafo anterior, esta línea jurisprudencial fue sustituida por la que entendía interrumpida la prescripción por la mera presentación de la denuncia o querrela.

Por ello, de una primera lectura de la situación se desprende que puede suceder que, en algunos supuestos, se haya presentado la denuncia o querrela en los últimos días del plazo de prescripción quinquenal y que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dicha actuación sea respetuosa con la legalidad e interrumpa la prescripción. Pero, también puede suceder que, por las circunstancias del caso, la condena que se imponga por delito fiscal sea susceptible de recurso de amparo porque, presentada la denuncia o querrela, no se ha realizado acto alguno de interposición judicial. Finalmente, también debe tenerse en cuenta que si los indicios de delito puestos de manifiesto en un procedimiento inspector se trasladan al Ministerio Fiscal en los últimos días del plazo de prescripción, la Administración se puede encontrar con que, por aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional, la eventual condena por delito contra la Hacienda Pública sea inconstitucional.

Para los asuntos pendientes, y en los que todavía no se hayan realizado actuaciones judiciales, puede suceder que, por aplicación de esta doctrina, se entienda prescrito el delito, en cuyo caso, y siempre que no haya prescrito ni la obligación tributaria ni la infracción, la Administración podrá liquidar el importe de la deuda sobre la base de los hechos probados por los órganos administrativos e iniciar el procedimiento sancionador. Cuando los órganos judiciales terminen el procedimiento mediante Sentencia condenatoria, que eventualmente puedan anularse, podrá dictarse liquidación administrativa pero no imponer sanción alguna.

4. TASA JUDICIAL Y TASACIÓN DE COSTAS

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida de 14 de febrero de 2005 (RJ 2005/83346) resuelve un asunto en el que se discutía la inclusión de la tasa judicial en la

tasación en costas. A tal efecto, el recurrente citaba los criterios adoptados por la Comisión de Coordinación de la Audiencia Provincial de Barcelona, favorables a la inclusión de la tasa judicial en la tasación en costas, pero también señala el Tribunal que no existe Sentencia alguna del Tribunal Supremo y, por otra parte, se trata de una cuestión en la que existen pronunciamientos judiciales divergentes de las Audiencias Provinciales.

Se indica, anticipando el fallo, que hay dos razones fundamentales para no incluir dentro de las tasaciones de costas las denominadas, abreviadamente, tasas judiciales. De un lado, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, ha recogido una larga tradición doctrinal y jurisprudencial, que ha venido diferenciando entre gastos judiciales, como género, y costas judiciales, como especie, de tal manera que sólo determinados gastos judiciales y desembolsos que se realizan en el juicio y en virtud del mismo, pueden ser considerados como, propiamente, costas judiciales y sólo éstos cabe incluirlos en las tasaciones de costas. Por ello sólo aquellos gastos procesales que quepan en alguno de los números del artículo 241 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pueden ser considerados como costas y no ninguno otro.

Por otro lado, señala la Audiencia que *“el principio de legalidad procesal impide considerar que las denominadas tasas procesales puedan ser incluidas en el artículo 241.6 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, por cuanto no se corresponde el concepto de tasa judicial, en cuanto tributo, con el de derecho arancelario referido, de acuerdo con los antecedentes históricos, a aquellos supuestos de retribución de profesionales que reciben sus emolumentos no de manera libre, sino tasados con arreglo a una tarifa predeterminada”*.

Lo cierto es que la Ley de Enjuiciamiento Civil es anterior a la Ley por la que se crean las tasas judiciales y, por ello, no pudo estar pensando en incluir a este tributo en la tasación en costas. Por ello, Sentencias de otras Audiencias Provinciales sí reconocen su inclusión en las costas.

Para la Audiencia Provincial de Lleida, en cambio, existe un motivo adicional para no incluir la tasa en las costas judiciales y este motivo se deriva del principio de legalidad en materia tributaria. Para este órgano judicial, *“debe ser la ley quien determine quién debe abonar los tributos y si el legislador ha previsto que las tasas judiciales no deben ser pagadas por todos quienes intervienen en un proceso, sino sólo por parte de ellos y en determinadas circunstancias, establecer una suerte de repetición de quienes han pagado las tasas por imperativo legal en quienes, vencidos en un juicio, no venían obligados a ello ni provocaron la actividad judicial, pues fueron demandados o recurridos, con lo que de obligárseles al pago, con ello se estaría propiciando una especie de cambio, de hecho, del sujeto pasivo sin amparo legal, pues se estaría haciendo tributar, en definitiva y en última instancia, a quienes no quiso el legislador imponer esa carga fiscal”*.

5. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE LOS ARRENDAMIENTOS EN EL IVA

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado recientemente sobre la posibilidad de deducir las cuotas de IVA en un supuesto de arrendamiento de local de negocio en el que, tras el cese en la actividad económica y por la existencia de una cláusula contractual que obligaba respetar el plazo de duración, el arrendatario continuaba

satisfaciendo la renta y soportando el impuesto. Se trata de la STJCE de 3 de marzo de 2005 (TJCE 2005/57) que, en resumen, analiza el artículo 4 de la Sexta Directiva para determinar si, en los casos planteados, se mantiene la consideración de sujeto pasivo.

No obstante, la Sentencia realiza diversas consideraciones de interés general. Así, señala el Tribunal que *“el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica”* y es *“la existencia de esa actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo, con un derecho a la deducción reconocido por la Sexta Directiva”*.

Sobre la consideración de actividad económica, el Tribunal recuerda que de su jurisprudencia se desprende que ésta puede consistir tanto en un único acto como en una serie de actos consecutivos (Sentencia Rompelman). Del mismo modo, también señala que las actividades preparatorias (Sentencia INZO) y las de transmisión de la totalidad de los bienes una vez utilizados (Sentencia Abbey National) dan derecho a la deducción del IVA soportado.

Esta interpretación se justifica porque el régimen de deducciones tiene por objeto liberar al empresario del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. En palabras del Tribunal, *“el sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o resultados de las mismas, a condición de que, a su vez, estén sujetas a IVA”* (Sentencia Gabralfrisa).

Para ello, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que éste se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado.

Aplicando esta doctrina al caso señalado, concluye el Tribunal que *“procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo —se refiere al artículo 4 de la Sexta Directiva— a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer la mencionada actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva”*.

6. SANCIONES Y ACTAS DE CONFORMIDAD

En la STSJ de Madrid de 3 de marzo de 2005 (JUR 2005/84379), recaída en un asunto en el que se impugnaba una sanción derivada de un acta de conformidad, se realizan dos órdenes de consideraciones que consideramos conveniente recordar por su plena vigencia aún después de la entrada en vigor de la nueva LGT.

Por una parte, la Sentencia recoge y asume la doctrina jurisprudencial sobre las actas de conformidad. Como es sabido, este tipo de actas se mantienen en la nueva Ley y, junto con las actas con acuerdo, tratan de ser uno de los medios de eliminación de controversias

entre la Administración y los contribuyentes. Para este tipo de actas, la STS de 27 de noviembre de 1999 (RJ 1999/9265) ha fijado como doctrina que “a) la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de presunción de veracidad; b) que el contribuyente no puede rechazar los hechos recogidos en el acta de conformidad, porque hacerlo sería tanto como ir en contra de sus propios actos, a no ser que pruebe que, al prestar conformidad, incurrió en error de hecho; c) que un acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas; d) que entender cumplida o no en las actas la exigencia del artículo 145.1. b) de la Ley General Tributaria –se refiere a la motivación– es una cuestión puramente de Derecho y, por tanto, susceptible de ser revisada aunque el acta sea de conformidad; e) que los elementos esenciales del hecho imponible son la obtención de rentas, su origen y cuantía, el sujeto pasivo u obligado tributario, la determinación del periodo impositivo y, en relación con los elementos de obtención y origen de las rentas, la expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras, o la referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar”.

Por lo que se refiere a la motivación de las sanciones, el argumento empleado por el Tribunal cobra especial importancia en relación con la nueva Ley General Tributaria cuyos tipos parecen estar pensados de forma objetiva y al margen de toda forma de culpabilidad y, por ello, resulta especialmente importante la motivación. Señala el órgano jurisdiccional, con buen criterio, que “debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se considera infringido (sin contemplar la conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad al desconocer las razones o las valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción”.

En el caso de Autos, el Tribunal señala que “la Administración no ha ofrecido argumentos que justifiquen la existencia de culpabilidad en el contribuyente al haberse limitado a expresar en el acta que el sujeto pasivo no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y que no se apreciaba ningún supuesto excluyente de responsabilidad, frases que sólo contienen consideraciones genéricas, pero no las pautas de individualización al caso concreto, de modo que carece de auténtica motivación al no aportar ningún dato que avale la conclusión que se sostiene, olvidando que no corresponde al presunto infractor probar su inocencia...”. Esta conclusión no resulta afectada por el hecho de que el acta fuese de conformidad, pues, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, esa circunstancia no exime del requisito de motivación que constituye una garantía ineludible.

7. TELEFÓNICA Y LAS TASAS LOCALES

La STSJ de Cantabria de 11 de marzo de 2005 resuelve un recurso en materia de tributos sobre telecomunicaciones. En concreto, sobre la tributación de la antigua Compañía Telefónica Nacional de España o, lo que es lo mismo, la actualmente “Telefónica de España S.A.U”. La antigua Compañía telefónica disfrutaba de un régimen peculiar en materia de tributos locales caracterizado por la compensación global a los municipios fijada a través de

un concierto. La Ley 15/1987 sustituyó este régimen por una compensación del 1.9% de los ingresos brutos obtenidos en el término municipal, a favor del Ayuntamiento, y del 0.1% a favor de las Diputaciones Provinciales o, en el caso de Comunidades Autónomas uniprovinciales, a favor de la respectiva Comunidad Autónoma.

Tanto los Ayuntamientos como las Comunidades Autónomas han venido manteniendo una posición crítica con este sistema y pretenden la recaudación de las tasas por la autorización para realizar determinadas obras. Ello genera un problema de doble imposición o de incompatibilidad entre uno y otro sistema, ya que la referida Ley reguladora establece un sistema de compensación por el que, a través del pago de esas cantidades sobre los ingresos brutos, se excluye la tributación por otras figuras tributarias de competencia local.

En el caso de Autos, la Administración defendía que se trataba de un tributo autonómico puesto que venía exigido desde la Administración autonómica. Ello es formalmente así pero en las Comunidades Autónomas uniprovinciales, la Administración provincial queda totalmente integrada en la autonómica, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Proceso Autonómico.

Por ello, la improcedencia de la liquidación por las tasas por obras deriva de una causa extrínseca a las propias tasas y, por tanto, el TSJ de Cantabria anula las liquidaciones practicadas por el Servicio de Carreteras Autonómico por las tasas giradas, al ser estas contrarias a Derecho y someter a doble imposición unos mismos hechos referidos a un mismo sujeto.

8. FRAUDE DE LEY Y DELITO FISCAL

La STC 120/2005, de 10 de mayo, se ha pronunciado sobre uno de los temas que, en los últimos tiempos, venían afectando a los delitos contra la Hacienda Pública y, en concreto, a diversos pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona que admitían la condena en supuestos calificados como fraude de Ley. Pues bien, como no podía ser de otro modo, el Tribunal Constitucional declara contrarios a la Constitución dichos pronunciamientos por cuanto suponen una vulneración del derecho a la legalidad penal.

El Tribunal parte de una distinción importante puesto que señala que *“ni en una ni en otra Sentencia se consideró ... acreditada la existencia ... de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados. Ello no obstante la Sentencia de apelación apreció que “... podía suponer un fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto de sociedades”, al haberse derivado la mayor parte de la cuota tributaria por razón de plusvalías, que correspondía satisfacer a los anteriores socios de ... a ese nuevo socio, representado por el demandante de amparo que, al tener una importante cantidad de pérdidas reconocidas, hizo prácticamente desaparecer dicha cuota tributaria reduciéndola significativamente”*. La relevancia de esta distinción se encuentra en que mientras en un supuesto es posible castigar por delito fiscal –simulación–, en otro no (fraude de Ley).

El Tribunal de instancia, por el contrario, señala que *“debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción*

definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado". Frente a esta posición, el Tribunal Constitucional ratifica una postura, ya mantenida con anterioridad, al señalar que *"la utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia —como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio— una aplicación analógica del tipo penal ... que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE"*.

Recuérdese que el mencionado modelo de análisis nos ha conducido, en constante jurisprudencia, a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad *"que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas"*.

Pues bien, el Tribunal Constitucional confirma la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal. Por todo ello, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.