

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore.

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

Un tríptico para Antonio Aparicio

Podríamos comenzar estas líneas, afectuosas, orgullosas y doloridas, evocando el momento en que conocimos a Antonio Aparicio. Pero, en realidad, fueron tres momentos. Y después de pensarlo un poco –juntos y por separado– no nos ha costado mucho llegar a la conclusión de que cosa muy distinta era encontrarse con nuestro amigo de conocer a nuestro amigo. Decidimos, por tanto, evocar –por una parte– ese instante en el que recordamos, o creemos recordar, que nuestras vidas no solo coincidieron casualmente, sino que se entretajeron espontáneamente, y –por otra– ese instante en el que los seres humanos nos damos cuenta cabal de que tenemos un amigo, que parece haber existido siempre, que está ahí, aunque no nos veamos con mucha frecuencia, y del que solo la muerte nos podría separar.

Y llegados a este punto, y puesto que los cuatro –los dos Antonios, Enrique y Julio (dicho sea por orden creciente de antigüedad sobre este valle de lágrimas)– somos creyentes, o creemos serlo, o nos permiten serlo, o queremos serlo (tres de buena fe y el cuarto –que es el primero– fedatándolo ya como testigo presencial y parte del misterio), también queremos dejar claro que ese separarse tiene un sentido temporal; un sentido dimensional, si se prefiere, eludiendo esa escurridiza coordenada que llamamos tiempo y dando protagonismo a otra, todavía de más difícil definición, que, entre nacimiento y muerte, sirve para delimitar la frontera entre dos mundos.

Resumiendo, que si creyéramos que esto –el tránsito del amigo– es el final de nuestra amistad, que esto es un acabar o un origen de tiempo posterior al que lo fuera para nuestra amistad, que es el momento –solo– del vacío, de la añoranza, de las lágrimas y epitafios –de la pena–, no estaríamos osando entremezclar honrosamente (incluso ilusionadamente) estos sencillos sentimientos con los de Concepción y Raquel, hermanos, familia, amigos, admiradores, maestros, colegas, discípulos, colaboradores, alumnos, deudores, emuladores y competidores de Antonio Aparicio en su extensa y densa vida privada, profesional, académica y social. Como creemos que Antonio existe, asiste y nos espera, que sobrevuela nuestros pensamientos, que está leyendo en tiempo real esto que aquí escribimos, y que su sonrisa, inevitablemente suficiente y escéptica, sugiere también un dictamen benévolo, nos sentimos reconfortados y capacitados para intentar transmitirlo y compartirlo desde aquí, entrañablemente, con convicción y cierto derecho, agradecidos a quienes, desde el resto de las páginas, nos habéis hecho un hueco y brindado una oportunidad.

Uno de nosotros, el cántabro, conoció –se encontró por primera vez, conscientemente– con Antonio Aparicio en tiempos relativamente recientes, hace poco más de veintiún años, y ahora os lo cuenta. Los otros dos conocimos a Antonio hace más de cincuenta, y por eso arrancamos antes el relato. El más canoso, el castellano, lo hizo en la común tierra natal, heredera de Pincia, como compañero de curso, de apuntes y de prácticas que fuera de su hermana Raquel, en la Universidad de Valladolid. Y lo hizo –conocerlo– no precisamente en un laboratorio ni en un viaje de estudios ni en una festividad patronal, que también podría haber sido, sino donde, en palabras de aguerrido soldado «se trabajaba con material humano y se fabricaban ilusiones»: el campamento militar de la IPS en Monte la Reina. Difícil establecer si estrellas y galones se saludaron atravesando bajo un sol de justicia el tórrido campo de maniobras, si fue cerca de la capilla, del *lavatrum*, de los comedores, del hogar del aspirante, o del mástil de la bandera, en la compañía de uno o en la batería del otro. Y es que por allí estaba, también en tierras zamoranas, otro de nosotros, el asturiano de nacencia chilena. Pero como dicen los expertos que los procesos tricorpusculares –con tres elementos coincidentes– no son muy probables, dejémoslo en que por aquel verano de 1970 hubo dos o tres pares de encuentros en la primera fase ya que los historiadores no han hallado pruebas de una combinación ternaria. Y es que, al parecer, y a pesar de lo que hubiera sido conveniente para la narración, no hubo tal, como inmediatamente va a aclarar el siguiente testimonio. El hecho es que unos perdimos temporalmente el contacto y otros lo iniciaron o lo reiniciaron más en firme, también sirviendo a la patria y ya ambos con cierto mando en plaza, un poco más arriba, en León.

Al final de la primavera del año 1972, casi comenzando el verano –toma la palabra Enrique–, Antonio Aparicio se incorporaba al Centro de Instrucción de Reclutas de El Ferral del Bernesga para realizar las prácticas como alférez de complemento en la compañía sexta del Segundo Batallón. Yo andaba por allí, a lo mismo, en otra compañía y distinto batallón. Creo que no habíamos tenido ocasión de vernos en Monte la Reina, donde ambos realizamos los dos campamentos previos al nombramiento de alférez, y en El Ferral nos encontrábamos de vez en cuando en el bar de oficiales. Aunque aún era un poco pronto, podría decir que fue la preparación del terreno para una buena amistad.

Después de la guerra, cada uno de nosotros siguió su, no por más pacífico menos heroico destino. Aparicio formándose en emblemáticas universidades, doctorándose, recibiendo reconocimientos y distinciones e iniciando su incansable fertilidad bibliogénica, y los demás haciendo lo mejor que pudimos lo que sabíamos hacer, tanto por nuestras tierras como por las de acogida. Y tampoco nos fue del todo mal. En 1973 tres de los cuatro, el cántabro, el asturiano y el castellano coinciden, alumno uno, doctorando el otro y PNN becario el tercero, en una sección de la Facultad de Ciencias de la Universidad de Oviedo, sita en la avenida de Calvo Sotelo. Antonio Aparicio aún estaba por venir a la cuna de la Reconquista –lo haría antes de acabar la década– pero nadie, ni él mismo, lo sabía.

Pasaron los años, nos hicimos mayores. Hubo tesis, concursos, oposiciones, proyectos, trabajos y clases, muchas clases, caída de pelo y sobrepeso. Dos de nosotros coincidimos con un excelente jefe, que luego sería rector, Ju-

lio Rodríguez, en la dirección de la recién constituida Facultad de Química, donde, entre unas cosas y otras nos pasamos –entre biblioteca, secretaría, Vicedecanatos y Decanato– dos rectorados y cuarto y mitad, entre 1984 y 1997. Antonio Aparicio, que ya estaba por aquí, nos honraba y enriquecía coyunturalmente con su saber jurídico, tanto en el ámbito personal –créditos, hipotecas, tributos, contratos y opas– como en el profesional –competencias, relaciones institucionales, reglamentos, actos y actas–. Su profundo conocimiento de la débil naturaleza humana y de las intrincadas relaciones funcionariales y académicas nos ayudaba en no pocas ocasiones a movernos con mayor perspectiva y seguridad en el proceloso mundo de la administración de la cosa pública. En 1996 el tercero de nosotros –en cuya boca vamos a dejar enseguida un primer retrato de Antonio– accedió a la Dirección de Área de Ordenación Académica y, al final de 1998, otro de nosotros lo hizo al Vicerrectorado de Ordenación Académica y Profesorado. Dejémosle a este último la palabra para ambientarnos.

Cuando Julio Rodríguez –eran tiempos recios y se percibían nubes de tormenta– me propuso para el cargo aconsejado por su mejor consejero, un profesor de la casa, ex director general del Principado, y tras las dudas metafísicas y los preceptivos melindres, tuve la precaución de ojear los cajones y consultar la letra pequeña con mi predecesor y, particularmente, con sus directores de área, uno de los cuales, era Antonio Gutiérrez Lavín, que me animó con su proverbial lucidez, templanza y resolución. Desde el instante cero no tuve la menor duda de que él, en el área que venía desempeñando, Sánchez Uría –con su experiencia, bonhomía, vista y gafas para ver las moléculas– en Doctorado y Enseñanzas, Antonio Aparicio –imbuido del espíritu de las leyes y provisto de un buen banco de datos– en Profesorado, y yo, aprovechándome del trabajo de todos, deberíamos formar equipo. Confirmadas sus generosas aceptaciones nos constituimos –así lo sigo creyendo con el paso del tiempo– en compenetrado, empático e ilusionado equipo, que es una forma cabal, robusta y gratificante de acometer funciones públicas.

Como estaba comprometido desde líneas arriba, en este punto se cede la palabra a Lavín:

Conocí a Antonio Aparicio en el despacho de la Dirección de Área de Ordenación Académica en noviembre del año 1998. Previamente me había indicado el vicerrector Julio Bueno que en breve se incorporaría al Área de Profesorado un nuevo director, haciéndome unas breves reseñas sobre el personaje (profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, de Valladolid, muy culto y trabajador). Se me presentó en el despacho con una cierta alegría y jovialidad. El personaje no era alto pero su porte evidenciaba saber estar y fortaleza, con el rostro redondeado, claro y luminoso, en el que destacaban unos ojos vivarachos y una sonrisa que se me antojaba pícara. Hablamos durante una media hora de diversos temas, académicos y generales, y me pareció un individuo interesante con opiniones certeras y fuertes convicciones, pero sin ser dogmático. En días posteriores constaté que empleaba frecuentemente y con diestra maestría los términos taurinos; así, en Junta de Gobierno podía haber gentes que *cobardeaban en tablas* o que *se recreaban en la faena*, en los Claustros podían darse *brindis al sol*, *cambios de tercio* y *auténticas puyas*, mientras que en los Consejos de Departamento solían convivir los que *cogían los toros por los cuernos* junto a quienes *los veían desde*

la barrera; términos que introducía en cualquier conversación, lo que aportaba estilo y una cierta fluidez, gracia a sus comentarios, dando mayor perspectiva y mermando la excesiva seriedad que a veces parecían exigir algunos temas, *lances, quiebros y descabellos*.

En aquel Vicerrectorado, con excelentes profesionales en las jefaturas de servicio, secretarías y demás personal administrativo, reinaba un ambiente muy sano de trabajo riguroso, deseos de innovación atemperados por experiencia y recursos. De puertas afuera coincidió con una de esas épocas en las que hasta las instituciones supuestamente más maduras sufren arrechuchos propios de la edad de un pavo con modos y maneras de ave rapaz. Pero dentro había ingenuidad e ilusión. Probablemente eso hizo que Fermín Gómez Beltrán, consejero del Rectorado al que antes se ha aludido, nosotros cuatro y, posteriormente, Arturo García, exgerente y asesor en los planes plurianuales en curso –nuevos centros, nuevas titulaciones y nuevas plazas de profesorado– trabajásemos muy a gusto con gran autonomía y no menor coordinación con el resto de los vicerrectorados en un entorno estimulante. Pero dejemos que sea el numismático Sánchez Uría, como acuñador del entrañable descriptor de uso interno –«el Apa»–, quien haga un apunte a este respecto:

Fue entonces cuando conocí bastante mejor al bueno de Antonio, a pesar de las diferentes funciones de las distintas áreas que teníamos encomendadas. Nos veíamos todos los días, menos los jueves porque «el Apa tenía Tribunal», lo que le ocupaba toda la mañana. En las reuniones diarias del equipo, y del equipo con Miguel Rey, Edy Moradiellos y Conchita Sánchez –a quienes, en jornadas críticas, se unía un cuarto jefe de Servicio, el responsable de Personal, Alejandro Martín–, pude ver en Antonio a un hombre tenaz y riguroso en su trabajo, no solo en el concerniente a su cometido en el Vicerrectorado, sino también en lo referente a su trabajo de investigación, trabajo que nunca descuidó, y que ayudaba a que sus opiniones y dictámenes fuesen contundentes y demoleedores por lo medidos y documentados.

Quizá para demostrarnos que el ejercicio de la abogacía es una ingeniería del Derecho, siendo este, a su vez, la regulación y normalización de una ética social, y que como toda ingeniería puede tomar cualquier objetivo factible como reto, Aparicio no dudó en ponernos ejemplos prácticos tanto en el ruedo como en el estrado. En este punto invitamos a que Lavín pase de nuevo a declarar:

Por mencionar alguna, dos son las anécdotas de él que recuerdo más vivamente por la carga de profundidad que encierran: Una porque fue la primera, y se produjo a los pocos días de su llegada, cuando recibí una comunicación interna de un profesor, en la cual pedía un pequeño tiempo sabático para resolver un trabajo pendiente. Dado que Antonio Aparicio era el director de Área de Profesorado decidí pasarle dicha petición para que actuase convenientemente. Y cuál no sería mi sorpresa cuando, al cabo de unos días, me presentó dos hojas con los títulos *a favor* y *en contra*, en las cuales se indicaban de manera pormenorizada distintos argumentos –tanto a favor como en contra– por los cuales se podía responder a la petición presentada, por lo que ejerció, simultáneamente, de abogado defensor y fiscal en este caso, sin inclinarse previamente por ninguna decisión. Le hice ver que lo que se pretendía

no era observar las dos caras de cualquier posible actuación, sino que se debería de acceder fundadamente o no a dicha petición, aspecto que tuvimos que resolver, entre ambos, a partir de los distintos argumentos que él había presentado. Todo un ejercicio práctico de manejo finalista de los recursos.

La segunda anécdota la recuerdo porque se repitió varias veces. Al acabar la jornada en el Vicerrectorado, y aunque no se crea, todos terminábamos por regresar a nuestros domicilios; y como tres de nosotros vivíamos relativamente cerca, y yo, a diferencia de los otros dos, habitualmente no utilizaba ningún vehículo, solía acompañar a uno u otro, por lo que, muy frecuentemente, era Antonio Aparicio quién me acercaba a casa. Pero en otras ocasiones, generalmente por seguir comentando temas del Vicerrectorado, me iba con el vicerrector, y en esas ocasiones me decía con cara pícara y sonriente, como si de la amenaza de un niño se tratara: «No te olvides de que todos los actos tienen sus consecuencias».

De su faceta investigadora siempre me llamó la atención su capacidad de trabajo –añade ahora Sánchez Uría-. En aquella época al menos, no era muy amigo del ordenador y cuando iba a consultar archivos de su especialidad a Madrid o a cualquier otro lugar, hacía las anotaciones necesarias en fichas que luego le servían para elaborar, en el despacho de su casa, donde efectuaba la mayor parte de su trabajo de investigador, los libros que publicaba y que generosamente nos dedicaba a ritmo de uno o más de uno por año. Su producción investigadora era impresionante. Teníamos la costumbre, que institucionalizó Julio Bueno, de reunirnos a comer el *staff* de Ordenación Académica y Profesorado –es decir Julio, Lavín, Apa y quien suscribe– el día de la inauguración de cada curso académico...

[En este punto, como tiene por mala costumbre, y ahora por alusiones, interrumpe aquí un ex vicerrector habituado a domar auditorías, para jurar o prometer sobre un ejemplar de *La Denuncia pública en materia Tributaria*, de Antonio Aparicio Pérez, ISBN 84 8442-649-1, que ninguno de esos almuerzos en torno al menú del Hotel Principado, celebrados durante muchos años sucesivos en un ángulo de su sobrio comedor, frugales en todo menos como mesa redonda para el anecdotario sociológico y como foro para ponencias y debates de alta intensidad política –inolvidable y añorada tradición lamentablemente rota– supieron nunca de *tarjetas black*. Lástima.]

...bueeno, pues cada año en esa fecha –sigue recordando Sánchez Uría una vez excusado el pertinente inciso– aparecía Antonio con un nuevo libro de su producción científica dedicado a cada uno de nosotros. Y no eran libros de escaso volumen, no señores, algunos tenían más de cuatrocientas páginas con una buena y extensa base bibliográfica. En definitiva, muy trabajados.

Recuerdo también la visita que nos hacía en nuestros respectivos departamentos en el tiempo próximo a Navidad –evoca Gutiérrez Lavín–, visita que aprovechaba, como si de un Rey Mago se tratara, para regalarnos algunos ejemplares de sus muchos libros sobre impuestos y tributos en tiempos pasados, fruto de su investigación realizada en bibliotecas de media España. Al mismo tiempo nos refería cómo había realizado dicha investigación y, en ocasiones, algunas partes singulares o hechos anecdóticos recogidos en ellos. Así, por ejemplo, recuerdo que me comentó que un emperador romano puso un pago por el uso de los servicios públicos en Roma, y como un pariente del mismo

se quejase de dicho pago indicándole que sus monedas tendrían un cierto tufo recordatorio de su origen, este, cogiendo un puñado de las mismas en la mano se las presentó a escasa distancia de su cara haciéndole ver que no olían. Luego sentenció cínicamente que el origen no marcaba indeleblemente al dinero, y que este podría utilizarse sin problemas para otras muchas compras y pagos en el Imperio. En su debido contexto, creo haber usado el ejemplo no pocas veces en mis clases.

En efecto, salvo error, omisión, extravío, préstamo o rapiña, no menos de una decena de textos jurídicos y media docena de obras literarias –muy representativas de las últimas etapas de su prolífica tarea–, todas ellas cariñosamente dedicadas y no exentas de guiños, indirectas y alusiones a la actualidad de cada momento, podemos exhibir hoy cada uno de nosotros orgullosos y melancólicos, honrando nuestras estanterías. Ejemplos: Tras la dedicatoria, reflexiones de su puño y letra: octubre de 2008: «¡Qué terrible época en la que los jueces merecen ser juzgados!», Navidad de 2009: «*Pancis carior fides, quam pecunia fuit*», Salustio *dixit*. Enero 2016: «España es un país en el que nunca se dice lo que pasa, sino que pasa lo que se dice».

Recuerda Enrique que

también tuvo tiempo para ocuparse de la vida y obras de su poeta favorito: Antonio Machado, al que dedicó al menos tres libros que también nos obsequió, dos de ellos vinculados a los *Campos de Castilla* y su centenario, y otro, más complejo y turbador, completado con un hermoso reportaje fotográfico de su autoría, dedicado a *tiempo, amor y pasión* en la vida del poeta, cuya obra conocía muy bien. Sin duda el vínculo de Soria fue determinante para ello.

Recuerdo también el mucho amor de Antonio por la ciudad de Soria, donde impartió seminarios y conferencias y donde solía pasar algún tiempo de sus vacaciones –añade Lavín–. Cuando por motivos de I+D en temas tan prosaicos como el aprovechamiento energético de la biomasa forestal –de la que hay mucha por tierras del Duero–, Julio Bueno y yo tuvimos que realizar diversas visitas a la capital y su entorno; al pasear por sus montes y riberas, al visitar ermitas, monasterios y miradores, ni un segundo dejamos de echar de menos lo que Aparicio, de haber estado con nosotros, podría habernos hecho ver y oír más allá de lo que nosotros podíamos ver y oír por aquellos parajes tan indeleblemente machadianos.

Los tres supervivientes reconocemos que Antonio Aparicio nos hizo ver la doliente figura de Antonio Machado desde muchos ángulos: su ternura, su bondad, su infantilismo, sus contradicciones, su mirada certera, sus inseguridades profesionales y amorosas, sus complejos, su sufrimiento, sus efímeras alegrías, en suma, sus luces y sus sombras, fruto de una genial, irreplicable e inimitable llama propia. Uno de nosotros, que es un poco más atrevido en sus interpretaciones exotéricas de lo esotérico piensa que nuestro Antonio puede estar ahora recabando de primera mano, para contarnos cuando Dios quiera que nos reencontremos, buena parte de los entresijos de una vida que transcurrió de la luz de un patio a la monótona lluvia desde el aula.

Los tres reconocemos que la realidad de Antonio Aparicio resulta demasiado grande para nuestra menguada percepción y en este punto, al verlos

sobre el papel, no podemos evitar un cierto rubor al constatar la simpleza – amorosa pero insignificante– de nuestros recuerdos. No podemos añadir mucho sobre el resto de su obra. Y, sobre todo, no podemos añadir nada sobre su trabajo docente, aunque sabiendo del rigor, el tesón y la exigencia consigo mismo que le caracterizaban, se nos representa un buen maestro, un profesor severo, que volcaba sus amplios conocimientos de Derecho Financiero y Tributario en sus alumnos. En nuestra opinión, el Sistema –digámoslo así– no estuvo con el catedrático Antonio Aparicio Pérez a la altura de los servicios por él prestados a esa parte del propio sistema denominada Universidad de Oviedo. Pero no cabe la menor duda de que eso sucede con gran frecuencia y, casualmente, casi siempre con sus más doctos, leales y críticos servidores. Para él, esas anécdotas han sido un mérito añadido y un plus en su actual complemento de destino; para muchos de nosotros son un motivo más de reflexión y para algunos, una deuda ya difícil de resarcir.

Au revoir, Antonio, como habría dicho otro colega y amigo tuyo –este, catedrático de francés–, a quién, por tus labios, creemos oír que añade:

...y cuando llegue el día del último viaje,
y esté al partir la nave que nunca ha de tornar,
nos encontraremos a bordo, ligeros de equipaje,
casi desnudos como los hijos de la mar.

*Julio Luis Bueno de las Heras
Antonio Gutiérrez Lavín
José Enrique Sánchez Uría*

Mis recuerdos universitarios

Todo el mundo piensa que la vida universitaria, a día de hoy, trata de asistir a las clases y no faltar a las prácticas, pero donde realmente uno vive la vida universitaria es en los colegios mayores, pues es ahí donde se convive con compañeros que estudian otras carreras, se comparten victorias y fracasos, amores y desamores, pero lo más importante, se hacen amigos.

Inicio, pues, este escrito recordando mi estancia en el Colegio Mayor América, ya que fue allí donde el destino me permitió conocer a Antonio, primero como profesor que era de Derecho, por cierto, una parte del derecho que me parecía más una especialidad de matemáticas o economía, y digo como profesor ya que él era doctor y yo estaba aún haciendo mi tesis doctoral de la que aún no veía el final del túnel. Pero fueron las conversaciones con Antonio las que me permitieron seguir idealizando la Universidad, ya que él me hacía preguntas sobre mi trabajo y siempre irónicamente se burlaba de mis técnicas despiadadas con el tejido nervioso, pues lo cortaba, teñía y observaba; pero bajo esas bromas me hacía notar la importancia de mi trabajo, de la investigación de la vida, del incremento del conocimiento y, sobre todo, me ayudaron a no desanimarme en aquellos días en los que se me anunciaba, a última hora de la tarde, que tenía que dar la clase de las nueve de la mañana del día siguiente, lo que suponía pasar la noche en vela documentando para actualizar la poca información que tenía de cuando estudié la carrera. Pues ahí estaba Antonio para animarme y preguntarme, al día siguiente, como había salido del reto, conversaciones que manteníamos en los periodos postprandiales, siempre después de las comidas y las cenas, sentados en aquellos sillones hundidos del Colegio y que nos permitían reunirnos con diferentes colegas para departir de la actualidad económica, política o social del día.

Nuestro acercamiento se fue haciendo lentamente, ya que Antonio sabía pasar de la ironía a lo personal de una manera rápida y furtiva, por ello aprovechábamos momentos en que nos quedábamos solos en el salón del Colegio Mayor, para en breves minutos ponernos al día de lo que nos había molestado y alegrado a lo largo de la jornada y esas tertulias siempre eran después de las cenas, pues la mayor parte de los alumnos se iban a practicar los juegos de mesa, otros a salir del Colegio para contar su aventura al día siguiente o simplemente ir para la habitación a repasar lo dado en las clases. Estos momentos nos permitían conocernos y es ahí donde me contó su amor por Soria, que le llegaba a obsesionar, por sus raíces castellanas que relata-

ba en historias castellano-leonesas, y su estancia en Bolonia, que había disfrutado gracias a que había conseguido la beca para hacer su tesis doctoral, sus andanzas por Italia, sus técnicas docentes en las que ensayaba saturar de información para comprobar qué alumno no caía en la desesperación y saber darle la correspondiente recompensa al que no decaía en el estudio.

Discutíamos sobre la mejor técnica pedagógica, le gustaba departir con sus mejores alumnos y en las clases las preguntas eran solo dirigidas a aquellos estudiantes que eran asiduos en su asistencia y estudiaban la materia con el tesón y esfuerzo que la vida académica reclama. Valoraba pues, y mucho, las preguntas inteligentes de los alumnos y odiaba las denuncias anónimas en cualquier ámbito de la vida pública pues entendía que la crítica constructiva era siempre merecedora de un paladín que estuviese a la altura de lo defendido y no cabía por tanto dejarla huérfana de autor.

Criticábamos también, nuevamente en el buen sentido de tal concepto, el cual se encuentra hoy hasta cierto punto denostado, los sistemas impositivos de nuestro país, los cuales comparaba con otros lugares del mundo; desde su esfera del derecho financiero y tributario entendía que todo estaba apoyado en el derecho romano y que eso quedaba muy patente desde sus estudios en Bolonia.

También me insistía, siempre que podía, que las leyes tienen que ser pocas, claras y que se puedan hacer cumplir, lo que facilitaría un sistema jurídico que funcione y no normas que constantemente salen en el *BOE* y que impiden conocer el actual ordenamiento jurídico, dando lugar a tan notables sentencias tildadas de *confusas*, *irracionales* e incluso *contradictorias* con el saber de la población o, al menos, para alguien como el que suscribe estos párrafos, lego en el saber del Derecho.

Explicaba sus andanzas por el Ministerio de Hacienda y el asesoramiento que, en repetidas ocasiones, tenía que hacer mediante informes; ahí comprendí lo bien preparado que estaba y lo muy útiles que eran sus estudios tributarios. Entendí que la universidad tenía gente muy preparada para resolver los problemas reales de esta sociedad, como los de Hacienda en este caso, lo que me animaba en mis investigaciones haciéndome ver que lo que yo estaba pergeñando en aquellos tiempos podría ayudar en un futuro a resolver problemas que ahora ni nos planteamos. También me demostró su interés por mi trabajo de investigación en el laboratorio, me preguntaba sobre detalles de mi estudio, fines que pretendía e incluso se interesó por las células gliales y su posible función dentro del sistema nervioso y no solo como meros ayudantes de las neuronas. Él entendía la experimentación como un camino seguro de avance para el conocimiento y la creación de la CIENCIA en mayúsculas, como él mismo me decía.

Nuestras tertulias se fueron alargando a medida que pasaba el tiempo, llegando a despedirnos siempre a altas horas de la madrugada delante de su habitación, incluso me daba algún recorte de prensa nacional sobre Derecho o Economía para que lo leyera y le diera su opinión al día siguiente, haciéndome creer que mi opinión en esa temática era importante para él. Esto me permitió ver su habitación, la cual estaba impoluta, todo superordenado, la mesa forrada de papel, el flexo en su sitio, los libros catalogados por tamaño, la ropa perfectamente colocada, más bien parecía que tenía un ayudante de cámara que todos los días se la ordenara.

Su manera de vivir me hizo reflexionar, pues era un profesor de universidad con un doctorado extranjero, con un conocimiento más que destacado en su materia que nadie negaba y que todos aprovechaban para consultas acerca de la problemática que la legislación vigente suscitaba en la aplicación de los impuestos por parte de la Hacienda Pública. Sin embargo, era estoico, con escasos objetos personales en sus estanterías, por no decir ninguno, en definitiva, vivía con poco, quizás lo imprescindible, pero siempre lo suficiente para él. Esto es fácil decirlo, pero muy difícil de aplicar salvo que lo tengas interiorizado, lo hayas mamado en tu familia o te lo hayan impuesto las circunstancias. De una u otra manera, Antonio era un hombre que sabía vivir con lo mínimo imprescindible y sabía ser feliz.

Al medio día, muerto de hambre, yo acudía al Colegio para sorprenderme con el menú, llegando muchas veces por los pelos, pues el laboratorio es tan absorbente que te pasa el tiempo sin darte cuenta, pero allí estaba haciendo tiempo mi ya amigo Antonio, repasando con la cuchara el plato del postre y siempre me regañaba por no cumplir los horarios de la comida, pues me explicaba que el orden también se ha de llevar a los horarios. Lo cierto es que él me aconsejaba qué era lo que mejor estaba del menú, para que escogiese mejor la tortilla de bonito que los huevos al plato, mejor el pescado que la carne que estaba muy hecha... siempre ayudándome a elegir lo más sabroso. Pero siempre haciéndome compañía mientras comía, contándome algún chiste si me veía muy agobiado, discutiendo de política para desahogarme, comentando alguna tragedia tragicómica de la prensa diaria, lo que me animaba para coger la revancha en la sobremesa que siempre hacíamos, aunque ya fuera tan tarde.

En todas las charlas que teníamos me demostraba que atesoraba unos valores férreos e inamovibles, con conocimientos más que sobrados para ser catedrático, con un amor por el estudio que le llevaba a cerrar la puerta de su despacho por dentro para conseguir el tiempo continuo tan necesario para desarrollar las ideas y meditar sosegadamente los razonamientos jurídicos propios de su labor investigadora.

Recuerdo en una de estas charlas que hablamos de la posibilidad de escoger otra profesión en vez de la de profesor universitario y me sorprendió cuando me dijo que le gustaría perseguir la ecuanimidad, a lo que yo le respondí que para eso mejor ser juez. Cuál sería mi admiración cuando, con el tiempo, Antonio llegó al ejercicio de la judicatura y aplicó la Justicia en temas de su especialidad, cumpliendo así alguno de sus deseos justicieros, aunque desconozco si pudo paliar, como bien él decía, los efectos confiscatorios propios del sistema impositivo del Estado, en aras a conseguir un sistema fiscal racional y equitativo en la distribución de rentas. Lo cierto es que el otro deseo que nunca llegó a realizar fue su pasión oculta por ser abogado penalista, entendiéndolo que sería el ejercicio práctico de la abogacía otro de los frentes por los que defender sus valores y combatir aquellas injusticias o ineficiencias del sistema. Lástima de ello, porque estoy seguro que hubiera destacado nuevamente en ese oficio o cualquier otro que, con sus ganas e ilusión, hubiera decidido comenzar.

Me comentaba que la meta no estaba en el máximo que la administración en nuestro caso pudiera darnos, sino en lo que nosotros realmente queremos alcanzar y con lo que somos felices, entendiéndolo que no solo es llegar a ser

catedrático, máximo hito en la carrera universitaria, pues me ponía ejemplos de catedráticos conocidos por los dos y que no eran felices en su profesión, sin embargo, otros que eran profesores titulares, se les veía realizados en su desempeño. Así lo entendí y así me lo apliqué siempre, pues nunca consideré un fin en sí mismo ser catedrático de universidad, ni impedí a otros discípulos llegar a ser profesores titulares o catedráticos cuando yo lo era. En definitiva, Antonio sabía valorar a las personas por su valor intrínseco, no por su cargo o título, lo cual ha influido siempre en mi desarrollo personal, puesto que era algo que ya había oído repetidamente en mi casa y que se pone en valor cuando lo oyes en personas ajenas a la familia, que además de ser amigos, son ejemplo de vida.

Son pues, estos, meros recuerdos o esbozos de una amistad que siempre fue discontinua, alejada en algunas ocasiones por nuestros desplazamientos a otras universidades, estancias, conferencias, etcétera, pero cada nuevo encuentro nos hacía olvidar estas lagunas y retomábamos la conversación como si hubiera sido ayer nuestra última tertulia y volvíamos a interesarnos por la actualidad, la salud, de cuya realidad nunca quiso confesarme, o de nuestras andanzas por los caminos de la investigación. Tenemos, por tanto, que ver en Antonio a un auténtico universitario, con una mentalidad que ha beneficiado a la Institución que no supo reconocerle en vida, como casi siempre ocurre con los mejores, su labor docente, investigadora y formadora de profesionales con riqueza en valores. Sea pues el momento de alabar estas tareas en la figura de Antonio y así animar a todos los futuros alumnos y colegas a practicar los mejores valores universitarios libres de envidias, reconocer los méritos de nuestros compañeros, apoyar a nuestros discípulos y ensalzar sus éxitos, lo que nos hará más y mejores universitarios como legado que el propio Antonio nos deja.

Dr. Jorge L. Arias
Catedrático de Psicobiología
Director del Instituto de Neurociencias del
Principado de Asturias (INEUROPA)
Universidad de Oviedo

El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Santiago Álvarez García

Profesor titular de Hacienda Pública. Universidad de Oviedo

Sanciónese esta como la primera ley de la amistad: que pidamos de los amigos cosas honestas, que hagamos cosas honestas a causa de los amigos, que ni siquiera esperemos hasta que seamos rogados; que esté presente siempre el afán, ausente la lentitud; que osemos, ciertamente, dar consejo libremente. Que valga muchísimo en la amistad la autoridad de los amigos que aconsejan bien, y esta se emplee para amonestar no solo abiertamente sino también duramente, si la cosa lo pide, y se obedezca a la autoridad admitida.

Marco Tulio Cicerón: *Laelius de Amicitia*

1. Preámbulo

He comenzado este capítulo con esta cita de Cicerón no solamente en recuerdo de la profunda admiración, cercana a la veneración, que profesaba Antonio Aparicio por la cultura clásica, sino también porque creo que recoge perfectamente su concepto de la amistad.

Antonio, después de haber sido mi profesor y haber podido sobrevivir – no sin esfuerzo– a su gran exigencia docente, se convirtió con el tiempo en mi mejor amigo. No un amigo de los que engrosan el grupo de seguidores de una red social, ni de esos que uno llama amigos a falta de una palabra que les encaje mejor.

Antonio había leído a Cicerón (no solo le citaba) y se lo había creído. La honestidad marcaba siempre sus decisiones y estimulaba su pensamiento. Era una persona de una pieza que sorprendía por su libertad en el juicio y en la expresión, pero a quien le gustaba que los demás le sorprendieran con lo mismo. De esas personas que no provocan indiferencia y de las que uno se alegra de haber conocido y formar parte de su círculo de amistad. Para no ofender su sobriedad castellana, no me extenderé más en elogios e iré de una vez al grano. ¡Va por ti, amigo!

2. El desplazamiento de trabajadores en una economía globalizada: implicaciones tributarias

El proceso de globalización de la actividad económica que ha tenido lugar en las últimas décadas plantea importantes desafíos a los sistemas tributarios nacionales.

No cabe duda que las cuestiones más problemáticas son las relativas a la nueva forma de hacer negocios que se relaciona con el desarrollo y expansión de la llamada *economía digital*. La utilización de las nuevas tecnologías de comunicación –internet, plataformas digitales– que permiten realizar transacciones económicas sin tener presencia física en un territorio, favorece la deslocalización de la actividad económica y el traslado de beneficios hacia países con Impuestos sobre Sociedades reducidos.

En un contexto más general, nos encontramos con los problemas derivados de las estrategias de planificación fiscal de las empresas multinacionales, que buscan aprovechar las inconsistencias de los sistemas impositivos nacionales para trasladar sus beneficios a territorios de baja tributación en los que, en la mayoría de los supuestos, no realizan una actividad económica significativa. Para evitar los problemas de erosión de las bases imponibles de los Impuestos de Sociedades de los países en que estas empresas obtienen sus beneficios, la OCDE puso en marcha en el año 2003 el llamado *Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*, en el que se proponen una serie de medidas para combatir la elusión fiscal internacional. También la Unión Europea ha aprobado un paquete de medidas de lucha contra este fenómeno, en el que destaca la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Sin embargo, los efectos económicos de la globalización no se circunscriben a la actividad empresarial, sino que también han favorecido una creciente movilidad internacional de trabajadores.

En el ámbito de la Unión Europea, ya el artículo 48 del Tratado de Roma incluyó entre las libertades básicas del Mercado Común Europeo la libre circulación de los trabajadores asalariados, libertad que posteriormente el Acta Única Europea de 1986 ampliaría al conjunto de ciudadanos de la Unión al referirse a la «libre circulación de personas». Esta libre circulación de trabajadores tiene importantes consecuencias tributarias.¹ El Reglamento CEE, núm. 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad, dispone en su artículo 7.2 que «el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará, en el territorio de los demás Estados miembros, de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales».

Para alcanzar este objetivo, y eliminar las discriminaciones a los trabajadores desplazados a otro país comunitario, la Comisión Europea formuló la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. En esta recomendación se pre-

¹ Para el desarrollo de esta cuestión, *vid.* ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, y ÁLVAREZ GARCÍA, 2011.

tende extender a los trabajadores comunitarios que obtienen la mayor parte de sus rentas en un país distinto a aquel en que residen los beneficios fiscales de que disfrutaban los residentes.

A raíz de esta recomendación, y principalmente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea² en este ámbito,³ se reguló en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)⁴ un régimen de tributación opcional para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, o en otros Estados del Espacio Económico Europeo con los que exista un intercambio efectivo de información tributaria,⁵ que les permite tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siempre que obtengan la mayor parte de sus rendimientos en territorio español⁶ y cumplan una serie de requisitos.⁷

Al mismo tiempo, en nuestro sistema tributario se han ido incorporando una serie de medidas diseñadas para beneficiar la movilidad internacional de trabajadores. En este ámbito, la conexión del IRPF con el IRNR adquiere especial relevancia para regular el régimen fiscal aplicable a los movimientos de entrada permanente, por adquisición de la condición de residentes, y salida temporal o permanente, con o sin pérdida de la condición de residentes, de las personas físicas.

Así, por un lado, se ha favorecido la atracción de trabajadores cualificados, por medio de un régimen especial de tributación para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español, el denominado *régimen de trabajadores impatriados*.

² Para un análisis del papel que desempeña la jurisprudencia comunitaria en la delimitación del poder tributario de los Estados miembros de la UE y en el proceso de armonización fiscal *vid.* APARICIO PÉREZ, 2016, págs. 37-44.

³ Entre las más relevantes debemos citar la Sentencia de 8 de mayo de 1990 (Asunto Biehl), la Sentencia de 26 de enero de 1993 (Asunto Werner), la Sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto Schumacker) y la Sentencia de 27 de junio de 1996 (Asunto Asscher) (*vid.* ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, págs. 31-32).

⁴ Artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante TRLIRNR), y artículos 21 a 24 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, en los que se configura un régimen de tributación opcional para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

⁵ Opción que no podrá ser ejercida por los contribuyentes que tengan su residencia fiscal en países o territorios calificados reglamentariamente como *paraísos fiscales*.

⁶ Deberá concurrir una de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

⁷ El funcionamiento de este régimen de tributación se analiza en profundidad en ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, págs. 33-38.

Por otra parte, en el IRPF se establecen dos incentivos fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero. El primero consiste en la exención de tributación de los rendimientos personal percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IIRPF (en adelante LIRPF).

El segundo, incompatible con el anterior, es el denominado *régimen de excesos*, en la consideración como dieta exceptuada de gravamen de los excesos de retribución recibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero, recogido en el artículo 9.A.3.b) del Real Decreto 439/2007, de 30 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF).

Al estudio de los regímenes especiales de tributación aplicables a los trabajadores impatriados y expatriados dedicaremos el resto de este capítulo.

3. Régimen especial de tributación aplicable a los trabajadores impatriados

Se trata de un régimen fiscal especial para aquellos trabajadores no residentes que se desplacen a territorio español, que podrán elegir entre tributar por el IRPF o por el IRNR, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa correspondiente.

Fue introducido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en el apartado 5.9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos desde el 1 de enero de 2004.⁸

Como ha resaltado CORDÓN EZQUERRO (2004, pág. 834) su finalidad es «hacer más competitiva la economía española y a sus empresas en la contratación del personal cualificado no residente para realizar funciones directivas, organizativas, investigadoras o creativas».

Esta finalidad no ha librado al régimen de impatriados de importantes críticas, en la medida en que supone reducir la carga tributaria a los beneficiarios del mismo en relación con el régimen general de tributación del IRPF. Varios autores han destacado que esta situación atenta contra los principios de generalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria que inspiran nuestro sistema impositivo. Así, por ejemplo, MADRIGAL GARCÍA (2012, pág. 73) plantea la cuestión de

si el beneficio a lo colectivo que se presupone conlleva la implantación del régimen justifica la no aplicación de forma diáfana de principios que rigen el sis-

⁸ Su desarrollo reglamentario se produjo con el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Su regulación actual se recoge en el artículo 93 y la Disposición Transitoria 17.^a de la Ley 35/2006, 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; y en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

tema tributario. También cabe preguntarse, si todos los desplazados que se ha podido acoger han reportado estos beneficios.

Siguiendo el artículo 93 LIRPF, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar⁹ por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes,¹⁰ siempre que cumplan las siguientes condiciones:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a aquel en que se produzca su desplazamiento a territorio español.

2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de una de las siguientes circunstancias:

- Un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales¹¹ regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

Como destaca GARCÍA CARRETERO (2015, págs. 90-91),

el régimen de impatriados podrá ser aplicado tanto para aquellos que inician su relación laboral en España como para aquellos que, aun teniendo un contrato de trabajo preexistente, su desplazamiento a nuestro territorio sea orde-

⁹ El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen, según preceptúa el artículo 116 del RIRPF. Este mismo artículo precisa que «no podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el art. 89.B) de este Reglamento» (procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia).

En lo que se refiere a la renuncia al régimen, el artículo 117 RIRPF establece que los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, no pudiendo volver a optar por su aplicación.

¹⁰ El artículo 115 del RIRPF precisa que, a estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

¹¹ La primera regulación de este régimen de impatriados benefició de forma especial a varios deportistas profesionales, por lo que fue conocido en términos coloquiales con el nombre de *ley Beckham*, al coincidir con el fichaje de este futbolista por el Real Madrid.

Para limitar este efecto, a partir del 1 de enero de 2010 se introdujo (disposición final 13.1 de la Ley 26/2009) un límite, consistente en que las retribuciones que se prevean del contrato de trabajo, en cada uno de los períodos impositivos en que se aplique este régimen especial, no superen la cuantía de 600000 euros anuales (*vid.* MADRIGAL GARCÍA, 2012, pág. 67).

La nueva redacción del artículo 93 LIRPF, dada por el artículo 1 apartado 59 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014, con vigencia desde el 1 de enero de 2015, excluyó expresamente a los deportistas profesionales, como hemos visto, y suprimió el límite de los 600000 euros.

nado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. En consecuencia, se excluye de la aplicación del régimen a aquellas personas que vengan para buscar empleo o aquellas que vengan simplemente para desarrollar una actividad generadora de rendimientos distintos de los de trabajo.

- De la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 118 del RIRPF establece que

los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

3. Que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En cuanto al contenido del régimen especial, el artículo 93.2 LIRPF regula que

su aplicación implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las siguientes especialidades:

1. No se aplicará lo dispuesto en los artículos 5 (contribuyente), 6 (residencia en territorio español), 8 (individualización de rentas), 9 (responsables), 10 (representantes), 11 (domicilio fiscal) y 14 (rentas exentas) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).
2. La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español, con independencia del lugar en que se hayan obtenido los mismos.
3. A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas en territorio español durante el año natural, sin que sea posible realizar ninguna compensación ente ellas.
4. La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español, distinguiéndose entre los rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales,¹² del resto de rendimientos.

¹² Rendimientos enumerados en el artículo 21.f del TRLIRNR.

5. A la parte de la base liquidable integrada por los rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales les será de aplicación una tarifa con tres tramos de tipos impositivos: el 19% para el tramo de la base liquidable hasta 6000 euros; 21% a la parte de la base liquidable comprendida entre 6000 y 44000 euros, y el 23% a la parte de la base liquidable que supere dicha cantidad.
6. A la parte de la base liquidable integrada por las restantes rentas les será de aplicación una tarifa de tipos impositivos con dos tramos: el 24% para la parte de la base liquidable hasta 600000 euros, y el 45% para el exceso sobre esa cantidad.
7. Para la determinación de la cuota diferencial se practicarán las minoraciones previstas en el artículo 26 del TRLIRNR: las deducciones por donativos, las retenciones y los ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable sobre los rendimientos del trabajo será del 24%. En el caso de que las retribuciones satisfechas por un único pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600000 euros, el porcentaje de retención aplicable sobre el exceso será el 45%.

Finalmente, es necesario destacar que la Disposición Transitoria Decimoséptima de la LIRPF establece que los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar conforme a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del IRNR en vigor en esta fecha.

4. Régimen especial de tributación aplicable para los trabajadores en el extranjero (trabajadores expatriados)

Como hemos señalado en el apartado segundo de este trabajo, el IRPF recoge dos incentivos fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero.

El primero consiste en la exención de tributación de los rendimientos del trabajo personal percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7, letra p) de la LIRPF.¹³ El segundo incentivo, incompatible con el anterior, es el conocido como *régimen de excesos*, en la consideración como dieta exceptuada de gravamen de los excesos de retribución recibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero, recogido en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF.

Vamos a continuación a analizar el contenido y los requisitos para la aplicación de los mismos.

¹³ El origen de esta exención se encuentra en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La evolución de su regulación normativa hasta la aprobación de la vigente Ley del IRPF, Ley 35/2006, en la que se mantiene con el mismo numeral, se puede consultar en CORDÓN EZQUERRO, 2005, págs. 167-180, y en LÓPEZ LÓPEZ, 2015, págs. 95-101.

4.1. La exención de los rendimientos derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Aparece regulada esta exención en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el artículo 6 del RIRPF.

El artículo 7.p) LIRPF regula que estarán exentos de tributación

los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. Que dichos trabajos se realicen para una persona o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.¹⁴
2. Que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como *paraíso fiscal*. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Siguiendo estos preceptos, los requisitos para la aplicación de la exención de tributación son los siguientes:

- Aunque no aparezca recogido de forma explícita en los preceptos enunciados, resulta obvio que la aplicación de este beneficio fiscal¹⁵ requiere que el trabajador tenga la condición de contribuyente en el IRPF. En el supuesto de que el percceptor de los rendimientos no tenga esta condición de contribuyente, o la pierda como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Con carácter general, la condición de contribuyente requiere que se trate de una persona física que tenga su residencia habitual en territorio es-

¹⁴ Tanto el artículo 7.p) de la LIRPF como el 6 del RIRPF hacen referencia al artículo 15.6 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, precepto que se corresponde con el vigente artículo 18.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Se refiere a los requisitos que deben cumplirse para que pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente, porque el citado servicio produzca, o pueda producir, una ventaja o utilidad a la entidad destinataria de los mismos.

¹⁵ Al igual que la aplicación del régimen de dietas exentas como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero que analizaremos en el siguiente apartado.

pañol,¹⁶ de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la LIRPF. No alcanzaría al supuesto de residencia fiscal extendida del artículo 8.2 LIRPF,¹⁷ ya que el propio artículo 7.p) LIRPF excluye de su ámbito de aplicación a los trabajos realizados en territorios considerados *paraísos fiscales*, y difícilmente se aplicaría a funcionarios destinados en el extranjero, ya que normalmente perciben sus rendimientos del Estado español.¹⁸

En esta línea, la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre esta materia refiere reiteradamente la condición de que los trabajadores desplazados al extranjero para realizar una actividad laboral mantengan la condición de residentes en España. Así la Consulta Vinculante V0333-10 precisa que: Para dar contestación a la tercera pregunta formulada en el escrito de consulta, relativa a la existencia o no de un límite temporal para poder aplicar la exención del artículo 7.p), es necesario determinar la residencia fiscal del trabajador desplazado, ya que, si bien no hay límite temporal para la duración de la prestación de servicios en el extranjero, es importante no perder la condición de contribuyente del IRPF. Así pues, dependiendo de su residencia o no residencia en territorio español, tributará en este país por su renta mundial y podrá aplicarse, en su caso, la exención por los trabajos efectivamente realizados en el extranjero o por el contrario, solo tributará por las rentas de fuente española y no podrá aplicar la mencionada exención.

Como la norma no establece ningún plazo o límite a la duración del desplazamiento, que puede producirse a distintos países o territorios a lo largo del período impositivo, en ningún caso pueden considerarse excluidos de su ámbito de aplicación los desplazamientos de escasa duración o de carácter puntual.

En la misma dirección, la Consulta Vinculante V2874-11 dice:

En primer lugar debe señalarse que, al no plantear en su escrito de consulta cuestión alguna relativa a la residencia fiscal del trabajador desplazado y no disponerse de más datos que los señalados en dicho escrito, la presente contestación se efectúa considerando que el trabajador, desplazado durante 2010 a Francia y Holanda, conserva su residencia fiscal en España de conformidad

¹⁶ Con carácter general porque como ha destacado GARCÍA CARRETERO, 2015, pág. 51, «aunque la mayoría de los contribuyentes por el IRPF serán las personas físicas residentes en territorio español, no obstante no existe una equivalencia exacta entre la figura del contribuyente por el IRPF y el residente en territorio español, porque en nuestra normativa se contempla la posibilidad tanto de contribuyentes por el IRPF que no son residentes en España como de residentes en nuestro país que no son contribuyentes por el IRPF».

¹⁷ «No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como *paraíso fiscal*. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

¹⁸ En relación con los trabajos realizados para el Estado español en el extranjero, la Consulta Vinculante V2380-11, de 6 de octubre de 2011 dice que «la norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En el presente caso, dado que el destinatario o el beneficiario del trabajo prestado por el trabajador es el propio Ministerio español no se cumple uno de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención».

con lo dispuesto en los artículos 9 y 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*BOE* de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y cuyas especialidades pudieran resultar aplicables.

Lo anterior lleva a que, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 8 de la LIRPF, deba tributar con arreglo a lo normativa del impuesto por su renta mundial, con independencia de quién la satisfaga y del lugar donde se obtenga (artículo 2 de la LIRPF).

- Tiene que producirse un desplazamiento efectivo del trabajador al extranjero.¹⁹

Dicho desplazamiento debe suponer que el centro de trabajo se ubique, al menos de modo temporal en el extranjero. De este modo, se incluyen tanto los supuestos en que el trabajador residente en España se desplaza al extranjero con un nuevo contrato de trabajo que determine que su centro de trabajo se ubique fuera de España, como en los casos, en que manteniendo su relación laboral en España, su centro de trabajo se proceda a ubicar temporalmente en el extranjero.²⁰

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha venido reiterando, en contestación a diversas Consultas Vinculantes que se han planteado en relación con la aplicación de este precepto, la exigencia de que se produzca el desplazamiento efectivo del trabajador al extranjero. La Consulta vinculante V1780-16, de 21 de abril de 2016, precisa que:

La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

En el presente caso, según se manifiesta, los trabajadores son desplazados a centros de trabajo en Holanda, por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que hayan estado desplazados en el extranjero.

Una conclusión si cabe más explícita la encontramos en la Consulta Vinculante V1685-05, de 5 de agosto de 2005:

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención

¹⁹ Los problemas relativos a la compatibilidad del desplazamiento al extranjero con el mantenimiento de la residencia fiscal en España, así como los conflictos de doble residencia que pueden producirse se estudian en ÁLVAREZ GARCÍA, 2019.

²⁰ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS y VEGA BORREGO, 2003, pág. 180.

a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España.

- Debe de tratarse de rendimientos de trabajo personal, procedentes de una relación laboral común o estatutaria, tal y como se recoge en el artículo 17.1 LIRPF. En lo que se refiere a los rendimientos que el legislador equipara a los de trabajo personal, enumerados en el artículo 17.2 LIRPF, la aplicación de la exención queda supeditada a la existencia de una relación laboral o estatutaria, tal y como se recoge en la Consulta Vinculante V1086-10:

Según ha señalado este Centro Directivo, la exención del artículo 7 p) no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión *trabajos* que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

- Los trabajos tienen que realizarse para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente en el extranjero de una entidad residente en España.

El concepto y los requisitos para considerar la existencia de un establecimiento permanente serán los definidos en el Convenio de Doble Imposición²¹

²¹ Artículo 5 del Convenio, siguiendo el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE:

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el con-

con el país en que se obtienen los rendimientos, si existe, o, en ausencia del mismo, en el artículo 13.1.a) LIRNR.²² Por otra parte, la Consulta Vinculante V1574-09 recuerda que no es necesario que el trabajador desplazado mantenga una relación laboral con la empresa destinataria de los trabajos, sino que la realización de estos redunde en un valor añadido para la misma, siendo indiferente quién abone los salarios, la entidad no residente o la residente para la que trabaja.

De acuerdo con estos requisitos, podemos encontrarnos ante dos situaciones:

Que el trabajador mantenga una relación laboral con una entidad no residente, sin cambio de residencia o con cambio en el año en que se produce su entrada o salida del territorio español. A estos efectos debemos tener presente que el cambio de residencia no permite partir el período impositivo.

La existencia de una relación laboral con una entidad residente cuando el trabajador se desplaza al extranjero para realizar un trabajo para el que ha sido contratada su empresa o en el marco de una prestación de servicios transnacional.

A estos efectos, debemos tener presente que la normativa no condiciona la aplicación de la exención a que la entidad extranjera sea independiente de la empleadora del trabajador en España, por lo que podrá aplicarse cuando el trabajador se desplaza al extranjero para prestar sus servicios a una entidad del mismo grupo, en los términos previstos en el artículo 18.5 LIS, que obliga a que estos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

- En el territorio en el que se realizan los trabajos tiene que aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no estar calificado reglamentariamente como un *paraíso fiscal*.

En la aplicación de este requisito debemos tener presente tres cuestiones relevantes:

En primer lugar, no es necesario que el trabajador satisfaga un impuesto en el extranjero, sino la existencia de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF en ese territorio. Así, la Consulta Vinculante V1447-17, precisa que:

junto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. (...)

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

²² «Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses».

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo.

En segundo lugar, no es imprescindible la existencia de un Convenio de Doble Imposición. Sin embargo, en presencia de un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, se entiende cumplido el requisito anterior. Así, la Consulta Vinculante V1447-17 citada continúa diciendo: «(...) considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información». En ausencia de Convenio, la acreditación de la existencia de dicho impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF es una cuestión de hecho que deberá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho.

Finalmente, no resulta de aplicación en el caso de países o territorios calificados de *paraísos fiscales*, eliminándose esta calificación a partir del momento en que exista un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información. La Consulta Vinculante V1574-09 dice que:

El precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo. A tal efecto, deberá tener en consideración lo establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero. No obstante, debe señalarse que como consecuencia del Convenio entre el Reino de España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 8 de noviembre de 2005 (*BOE* 07-09-2006) que entró en vigor el 12 de septiembre de 2006, Malta dejó de tener la consideración de *paraíso fiscal*.

- En lo que se refiere al cómputo del rendimiento exento, no puede superar la cantidad de 60 100 euros anuales, siendo incompatible el régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) RIRPF, pero compatible con la aplicación, en su caso, de la deducción por doble imposición internacional en la parte no exenta, según se recoge en la Consulta Vinculante V2816-10.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, teniendo en cuenta los días de duración del desplazamiento y las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados. En el caso de los rendimientos de trabajo devengados durante el desplazamiento y no vinculados específicamente al mismo, se aplicará una regla de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año.

Así, siguiendo la consulta Vinculante V0772-16, tenemos que:

Respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del

RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60100 euros anuales.

Para determinar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los días no laborables (días festivos o fines de semana que, una vez iniciada la prestación efectiva de los trabajos, el período de desplazamiento ordenado por el empleador pudiera comprender). Por el contrario, no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos.

2.2. El régimen de dietas exentas como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero

El artículo 9.A.3.b) del RIRPF establece que tendrá la consideración de *dieta exceptuada de gravamen*

el exceso que perciban los empleados de empresas con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedades, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España. Este régimen es incompatible con la exención prevista en el artículo 6 del RIRPF.²³

De acuerdo con este precepto, los requisitos para la aplicación de esta exención son:

- Mantener la residencia fiscal en España ya que, como hemos visto en el apartado anterior, determina la condición de contribuyente en el IRPF. Así, en la Consulta Vinculante V0624-01, de 26 de marzo de 2001, se pone de manifiesto que la aplicación de este precepto:

Exige que el trabajador sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, que tenga en España su residencia habitual en el sentido previsto en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

²³ Este régimen de excesos también resulta de aplicación a los funcionarios públicos españoles, el personal al servicio de la Administración del Estado y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, con destino en el extranjero, artículo 9.A.3.b) RIRPF, apartados primero a tercero.

- El contribuyente debe tener un destino en el extranjero.²⁴ A este respecto la Administración Tributaria (*vid.* Consultas vinculantes V1386-15, V0090-13, V2059-11, V1566-09 y V0624-01), entiende que

para que resulte de aplicación este precepto, es necesario que el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito en el extranjero. Esto significa que, si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma. Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en caso contrario no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9.A.3 en su segundo párrafo.

Es decir, para que a efectos fiscales se considere aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9.A.3 en su segundo párrafo.²⁵ Pero al mismo tiempo, se exige que el trabajador sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, que tenga en España su residencia habitual de acuerdo con el artículo 9 de la LIRPF.

- La exención se aplicará sobre las cantidades que constituyan un exceso sobre las retribuciones que percibirá en el caso de estar destinado en España. En relación con los complementos retributivos a incluir para el cálculo de excesos, la Dirección General de Tributos, en la Consulta General 2130-99, ha precisado que el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye entre los rendimientos del trabajo, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimiento de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan, por lo que se deben incluir todos los complementos que pueden abonarse al trabajador, exceptuadas las denominadas *bolsas de viaje*.²⁶

²⁴ Nuevamente remitimos a ÁLVAREZ GARCÍA, 2019, para un estudio de los problemas para hacer compatible la residencia fiscal en España con el destino en el extranjero.

²⁵ En la Consulta General 0937-99, de 4 de junio de 1999, a partir de esta argumentación se concluye: «Como en el escrito de consulta se señala que los trabajadores van a trabajar en el extranjero, pero que una vez finalizada su labor volverán a España, se está poniendo de manifiesto que no estamos en presencia de un trabajador destinado en el extranjero, sino ante un supuesto en el que los trabajadores se desplazan a un municipio distinto del lugar de trabajo habitual».

²⁶ «El artículo 8 del Reglamento del Impuesto de 5 de febrero de 1999, que desarrolla este precepto, dispone en su letra A.3.b) apartado cuarto que tendrá la consideración de *dieta exceptuada de gravamen* «el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pa-

Referencias

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2011): «La supresión de las barreras fiscales a la libre circulación de trabajadores en la Unión Europea», en GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.), *¿Europa?*, ed. Universidad de Oviedo, págs. 105-112.
- (2019): «Conflictos de residencia en la tributación de los trabajadores expatriados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en LUCAS DURÁN, M. (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documento de Trabajo 6/2019, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 60-74.
- y APARICIO PÉREZ, A. (2001): «La armonización de la fiscalidad de no residentes y la libre circulación de trabajadores en el seno de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, págs. 29-38.
- APARICIO PÉREZ, A. (2016): «Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea», en GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (coord.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, núm. 3, ed. Universidad de Oviedo, págs. 17-47.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (2004): «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de trabajadores», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 827-857.
- (2005b): «Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 167-180.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2015): *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*, ed. Jurúa, Lisboa.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. y VEGA BORREGO, F. A. (2003): «Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores», *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 28, págs. 177-195.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. (2015): *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*, ed. Thompson Reuters Aranzadi, Madrid.
- MADRIGAL GARCÍA, J. M. (2012): «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública*, volumen 15, págs. 65-76.

gas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o Profesión en el supuesto de hallarse destinados en España». Con la normativa actualmente vigente, estas referencias legislativas deben entenderse en relación al artículo 17.1.d) LIRPF y al artículo 9.A.3.b), punto 4.º del RIRPF.

La Consulta General 2130-99, de 11 de noviembre de 1999, concluye que «conforme a lo anterior, que se refiere a retribuciones totales sin distinción de ningún tipo de modalidad, las retribuciones dinerarias –“complemento especial por destino en el extranjero” y “el complemento de vivienda”– que puedan percibir los trabajadores de la entidad consultante destinados en el extranjero, así como la retribución en especie –“complemento de vivienda” en su modalidad de puesta a disposición de la misma al trabajador– tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España en los términos señalados en el art. 8 antes citado».

El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen

Elena Fernández-Rodríguez

Antonio Martínez-Arias

Departamento de Contabilidad

Universidad de Oviedo

1. Introducción

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se encuentra actualmente en un momento complicado a nivel internacional y, por ende, en la Unión Europea (UE), debido a la caída en la recaudación experimentada por buena parte de los países, motivada tanto por la crisis como por las prácticas de ingeniería fiscal que realizan las multinacionales. Efectivamente, los Estados miembros poseen legislaciones fiscales diversas que provocan que las grandes compañías traten de tributar en aquellos países más ventajosos fiscalmente con independencia de donde realizan sus actividades económicas. Tal situación conlleva una merma en la capacidad recaudatoria de los Estados menos atractivos fiscalmente.

Es evidente que el IS es un impuesto muy significativo desde el punto de vista de las empresas teniendo en cuenta los pagos y los costes de cumplimiento que supone, motivo por el cual suele ser un factor determinante en la toma de decisiones empresariales. Según un informe del Fondo Monetario Internacional y la OCDE (IMF/OECD, 2017), tras la corrupción y la seguridad política, el entorno fiscal general es el factor más importante a la hora de adoptar una decisión de inversión o localización en un país, en particular la incertidumbre sobre el tipo impositivo efectivo del IS. Como los gobiernos son perfectamente conscientes de esta situación, en las últimas décadas se han aplicado varias reformas de diferente calado en la mayoría de los países.

Concretamente, las reformas del IS se han caracterizado en general por una reducción del tipo impositivo legal y una ampliación simultánea de la base impositiva, con el objetivo de simplificar el impuesto, mantener los ingresos y reducir la brecha entre los tipos de gravamen establecidos legalmente y los efectivamente soportados. La UE también ha seguido esta tendencia para evitar la competencia y que las empresas trasladen sus sedes a otro Estado miembro, lo que ha motivado que algunos países hayan reducido de manera importante los tipos de gravamen estatutarios. Este problema está

generando una gran preocupación y debate a nivel europeo, siendo necesaria una mayor coordinación, dado que las notables diferencias existentes entre los Estados están condicionando la efectividad del IS.

Ahora bien, al contrario de lo que sucede con los impuestos indirectos, la armonización de los directos no está considerada explícitamente dentro del Tratado de la Unión, y además los Estados tienen derecho de veto, motivo por el cual es complicado alcanzar acuerdos. Por ello, a pesar de que el IS ha recibido siempre una gran atención por ser uno de los elementos clave para el desarrollo del mercado interior, las distintas propuestas han fracasado. No obstante, en los últimos años se han conseguido aprobar directivas y propuestas de directivas para intentar mitigar los problemas actuales, concretamente, directivas contra la elusión fiscal, propuestas de directivas para armonizar la base imponible del IS y propuestas de directivas para regular los servicios digitales.

Por todo lo expuesto, consideramos de gran interés estudiar el IS en la UE. A tal fin, en el apartado dos se analiza cómo han evolucionado en los Estados miembros los tipos de gravamen del IS, tanto estatutarios como efectivos, así como la recaudación derivada de este tributo. Una vez expuesta la evolución experimentada por el IS, en la sección tres se recogen los distintos informes, directivas y propuestas de directivas aprobadas recientemente como consecuencia de la creciente preocupación, tanto europea como internacional, existente en torno a la tributación de las empresas. Finalmente, a modo de resumen y conclusiones se presentan en el apartado cuatro los principales aspectos tratados en este trabajo.

2. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA DESDE EL AÑO 2000

Seguidamente se analizan los tipos de gravamen del IS, así como la recaudación derivada de este tributo en la UE durante el siglo XXI.

2.1. Tipos de gravamen estatutarios *versus* tipos impositivos efectivos medios

Desde hace varias décadas existe para el IS una tendencia internacional de reducción del Tipo de Gravamen Estatutario (TGE), al objeto de atraer nuevas inversiones, pues es sabido que sobre todo las multinacionales tratan de tributar en aquellos territorios con una fiscalidad más ventajosa. A este respecto resulta de gran interés el estudio de EGGER Y RUFF (2015) que, a través de un análisis sobre tipos impositivos y amortizaciones para 43 países durante el periodo 1982-2005, encontraron pruebas evidentes de que los países se comportan estratégicamente a la hora de elegir su sistema impositivo. En particular, responden a las reducciones de impuestos de los gobiernos rivales mediante la bajada de sus tipos impositivos legales y el aumento de las deducciones por amortización.

Por ello, no es de extrañar que dentro de la UE los distintos Estados miembros también se hayan sumado a esta tendencia a la baja del TGE, al entenderla como un factor competitivo y de atracción de inversiones. En la Tabla 1 se presentan los tipos estatutarios vigentes a lo largo del periodo 2000-2017 en los 28 países de la UE.

Tabla 1. Tipos de Gravamen Estatutario en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	DIFERENCIA	
Alemania	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	-21,4	
Austria	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Bélgica	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
Bulgaria	32,5	28,0	23,5	23,5	19,5	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-22,5
Chipre	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-16,5
Dinamarca	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0	-10,0
Eslovaquia	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0	21,0	-8,0
Eslovenia	25,0	25,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	21,0	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	19,0	19,0	-6,0
España	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	-10,0
Estonia	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-6,0
Finlandia	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-9,0
Francia	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	34,4	34,4	-3,3
Grecia	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0	29,0	-11,0
Hungría	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	-8,8
Irlanda	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-11,5
Italia	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8	-13,5
Letonia	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
Lituania	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	19,0	18,0	15,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-9,0
Luxemburgo	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1	27,1	-10,4
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Países Bajos	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-10,0
Polonia	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-11,0
Portugal	35,2	33,0	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	29,5	-5,7
Reino Unido	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-11,0
Rep. Checa	31,0	31,0	31,0	28,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-12,0
Rumania	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9,0
Suecia	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	-6,0
MEDIA UE-28	32,0	30,4	29,0	27,8	26,6	25,3	25,1	24,4	23,8	23,8	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	21,9	21,9	-10,1

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

En la Tabla 1 se puede observar que a lo largo de este siglo las tasas legales del IS han tenido una disminución en todos los países de la UE, con la única excepción de Malta que ha mantenido el mismo tipo a lo largo de los 18 años. No obstante, los descensos tampoco son comparables, dado que en Bulgaria y Alemania han caído más de veinte puntos porcentuales, mientras que en Francia han bajado poco más de tres puntos, situándose la reducción media en diez puntos porcentuales.

Ahora bien, esta evolución a la baja en los TGE, que han pasado en términos medios para el conjunto de países de un 32,0% a comienzos de siglo a un 21,9% en 2017, no ha provocado un acercamiento entre los países dado que se mantienen importantes divergencias entre ellos. Además, cabe destacar que la disminución más importante se produce a comienzos de la década pasada, pues en los últimos años la reducción apenas llega a tres puntos porcentuales.

En efecto, actualmente existen notorias diferencias entre los Estados miembros; así, en 2017 los tipos más bajos se encuentran en Bulgaria (10,0%), Hungría (10,8%), Chipre (12,5%) e Irlanda (12,5%), situándose en el otro extremo Malta (35,0%), Francia (34,4%) y Bélgica (34,0%), es decir, existe una diferencia de veinticinco puntos porcentuales entre el más bajo y el más alto. Si comparamos la situación con el inicio de la serie en el año 2000, los tipos más bajos se situaban en Hungría (19,6%) e Irlanda (24%) y los más altos en Alemania (51,6%), Bélgica (40,2%), Italia (41,3%) y Francia (37,8%), comprobándose que parte de los países se repiten en el mismo sentido en ambos extremos de la serie temporal considerada.

Como curiosidad, cabe señalar que todos los países con menores TGE entraron en la UE en 2004, salvo Bulgaria (en 2007) e Irlanda (en 1973), mientras que los que los presentan más altos son todos los países fundadores, salvo Malta que entró en 2004, aunque no hay que olvidar que en realidad este país es calificado a menudo como *paraíso fiscal*. Por tanto, los *nuevos* Estados son los que tienen una tributación más baja. Además, llama la atención que, si bien la mayoría entraron en 2004, desde entonces los tipos no han tenido grandes variaciones, por lo que los otros países no se han movilizado tanto como se podría esperar; en definitiva, no hay tanto *efecto contagio*.

En cuanto a la situación de España, cabe señalar que ha seguido la tónica general de disminución pasando de un tipo del 35% con sucesivas modificaciones a lo largo del periodo hasta llegar al 25% vigente desde 2016, situándose siempre por encima de los TGE medios de la UE-28. Ahora bien, la diferencia entre el TGE español y el medio de la UE-28 presenta importantes oscilaciones a lo largo del intervalo analizado. En concreto, en el año 2000 la diferencia era de tres puntos porcentuales, aumentando hasta llegar en 2006 a estar a casi diez puntos del TGE medio europeo. A partir de ese año el *gap* comienza a disminuir, aunque con altibajos, hasta llegar al momento actual con una diferencia similar a la del principio de la serie temporal, pues se sitúa en 3,1 puntos.

Aunque el conocimiento de los TGE es de gran interés, a las empresas lo que más les preocupa son los tipos impositivos efectivos vigentes en los distintos países, pues de ellos dependerá su pago de impuestos. Por este motivo, desde la UE se facilitan anualmente también datos a este respecto. En concreto, siguiendo la metodología de DEVEREUX Y GRIFFITH (1999, 2003), la UE

Tabla 2. Tipos Impositivos Efectivos Medios en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	DIFERENCIA
Alemania	40,4	35,8	35,8	37,0	35,8	35,8	35,5	35,5	28,2	28,0	28,0	28,2	28,2	28,2	28,2	28,2	28,2	28,8	-11,6
Austria	29,7	31,2	31,0	31,0	31,2	23,0	23,0	23,0	22,7	22,7	22,7	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,1	23,1	-6,6
Bélgica	34,5	34,4	34,5	29,5	29,5	25,7	25,4	24,9	24,7	25,3	25,3	25,9	26,3	26,5	26,7	27,8	28,3	29,3	-5,2
Bulgaria	28,1	24,2	20,4	20,5	17,1	13,2	8,8	8,9	8,8	8,8	8,8	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	9,0	-19,1
Chipre	27,5	26,5	26,9	14,8	14,8	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	11,6	11,6	11,9	15,2	15,2	12,7	13,1	13,0	-14,5
Croacia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	14,8	-1,7
Dinamarca	28,3	26,8	26,8	26,8	26,8	25,1	25,1	22,6	22,6	22,6	22,6	22,6	22,6	22,2	22,2	21,3	20,0	20,0	-8,3
Eslavaquia	25,8	25,8	22,3	21,9	16,5	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	16,8	20,3	19,4	19,6	19,6	18,7	-7,1
Eslovenia	20,9	20,9	20,9	21,5	22,1	22,3	20,9	20,0	19,1	18,2	18,2	18,2	16,4	15,5	15,5	15,5	15,5	17,3	-3,6
España	36,5	36,5	36,5	36,5	36,5	36,5	34,5	32,8	32,8	32,8	32,8	31,9	32,4	33,7	32,6	32,9	30,3	30,1	-6,4
Estonia	20,4	20,4	20,4	20,4	20,4	18,8	18,1	17,3	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	15,7	15,7	15,7	-4,7
Finlandia	27,2	27,2	27,2	27,2	27,2	24,5	24,5	24,5	23,6	23,6	23,6	24,7	23,3	22,4	18,6	18,9	18,9	19,5	-7,7
Francia	36,6	35,8	34,9	35,0	34,8	34,4	34,6	34,6	34,7	32,8	32,8	32,8	34,3	34,7	38,3	38,3	38,4	33,4	-3,2
Grecia	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	27,8	25,2	21,7	21,8	30,5	21,0	17,5	17,5	24,1	24,5	27,5	27,6	27,6	-2,8
Hungría	19,7	19,7	19,7	19,7	17,8	16,6	16,3	19,5	19,5	19,5	19,1	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	11,1	-8,6
Irlanda	9,4	9,4	12,3	14,3	14,3	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,4	14,1	14,1	14,1	4,7
Italia	31,3	30,7	34,3	32,6	31,8	31,8	31,8	27,3	27,5	27,5	24,9	24,9	25,1	25,1	24,2	23,8	23,6	23,5	-7,8
Letonia	22,7	22,7	20,2	17,7	14,3	14,3	14,3	14,3	13,8	13,8	11,8	12,2	12,2	12,1	14,3	14,3	14,3	14,3	-8,4
Lituania	19,1	19,1	12,7	12,7	12,7	12,7	16,0	15,2	12,7	16,8	12,7	12,7	12,7	13,6	13,6	13,6	13,6	13,6	-5,5
Luxemburgo	32,6	32,6	26,5	26,5	26,5	26,5	25,9	25,9	25,9	25,0	25,0	24,9	24,9	25,5	25,5	25,5	25,5	23,7	-8,9
Malta	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	32,2	0,0
Países Bajos	32,3	32,3	31,9	31,9	31,9	26,7	23,1	23,1	22,2	22,2	22,2	21,8	22,6	21,6	22,6	22,5	22,5	22,5	-9,8
Polonia	27,1	25,3	25,3	24,2	17,1	17,1	17,1	17,4	17,4	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	-9,6
Portugal	31,5	31,5	29,5	29,4	24,6	24,6	24,6	23,7	23,7	23,7	26,2	26,2	28,4	28,4	28,4	26,6	26,6	20,0	-11,5
Reino Unido	28,7	28,7	29,3	29,3	29,3	29,3	29,2	29,3	28,0	28,3	28,4	26,9	25,2	24,3	22,4	21,5	21,5	20,5	-8,2
Rep. Checa	23,6	23,6	23,6	23,6	24,6	22,7	21,0	21,0	18,4	17,5	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	-6,9
Rumania	22,7	22,7	22,9	22,7	22,4	14,7	14,7	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,8	14,7	14,7	-8,0
Suecia	23,8	23,1	23,1	23,1	23,1	24,6	24,6	24,6	24,6	23,2	23,2	23,2	23,2	19,4	19,4	19,4	19,4	19,4	-4,4
MEDIA UE-28	27,5	27,0	26,4	25,6	24,6	23,1	22,7	22,1	21,3	21,6	21,0	20,8	20,8	21,2	21,1	21,0	20,9	20,1	-7,0

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

ofrece datos anuales sobre el Effective Average Tax Rate/Tipo Impositivo Efectivo Medio (EATR/TIEM)¹. Por su interés, en la Tabla 2 se facilitan estas tasas para el periodo 2000-2017.

Los datos presentados en la Tabla 2 ponen de manifiesto que, al igual que los TGE, los tipos efectivos también han disminuido a lo largo del intervalo estudiado, salvo en Malta. Igualmente se observan descensos heterogéneos por países, siendo los más elevados en Bulgaria y Chipre, mientras que los más bajos los presenta Croacia y Grecia, quedando la reducción media del periodo en siete puntos porcentuales. Además, los tipos efectivos medios de la UE-28 siempre son inferiores a los estatutarios, si bien se han acortado las diferencias entre ambas tasas durante el intervalo analizado, es decir, se ha producido una menor bajada de los tipos efectivos que de los estatutarios a lo largo del periodo observado.

Si el análisis se realiza por países, cabe señalar que los que presentan menores TIEM a lo largo de la serie temporal son los mismos que tienen los TGE más bajos, mientras que los tipos efectivos medios más altos los soportan España, Alemania, Francia y Malta. Por tanto, en este caso no son coincidentes con los TGE, al figurar España como uno de los Estados con mayores TIEM y no aparecer Bélgica ni Italia, que sí soportan altos TGE.

En la mayoría de los países el TGE está por encima del TIEM, como cabría esperar por la existencia de incentivos fiscales que minoran la base imponible. En los únicos países donde no se produce este hecho es en España, *curiosamente* en todos los años de la serie, Chipre e Irlanda en la mayoría de los años y solamente en algún año Francia, Hungría y Reino Unido.

2.2. Recaudación

Es evidente que para las empresas es de gran interés el conocimiento de los tipos impositivos del IS pues de ellos dependerá el pago de uno de los principales impuestos a los que se ven gravadas. Al respecto, pudiera pensarse que esos descensos generalizados de los tipos de gravamen habrán traído una menor recaudación para los Estados. Sin embargo, los ingresos tributarios no han disminuido tanto como cabría esperar, tal y como se puede observar en los datos de recaudación por IS facilitados en la Tabla 3.

De la Tabla 3 se desprende que para el conjunto de Estados miembros en el año 2000 los ingresos por IS representaban un 8,8% del total recaudado, bajando a un 7,9% en 2016, es decir, a lo largo de los 17 años únicamente se produce una rebaja de un escaso punto porcentual, si bien no ha tenido una trayectoria uniforme dado que la bajada ha tenido ciertos repuntes al alza. En concreto, el periodo de mayor recaudación se sitúa en los años anteriores a

¹ Existe una amplia literatura sobre los tipos impositivos del IS para distintos ámbitos, destacando para la UE, entre otros, los siguientes: JACOBS Y SPENGLER (2000), BUIJINK *ET AL.* (2002), JANSSEN (2005), NICODÈME (2007), DEVEREUX *ET AL.* (2008), ÁLVAREZ GARCÍA *ET AL.* (2011), FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ Y MARTÍNEZ-ARIAS (2011), DELGADO Y PRESNO (2011, 2017), DELGADO *ET AL.* (2014, 2018), COZMEI (2015), REGIS *ET AL.* (2015), MOLINA LLOPIS Y BARBERÁ MARTÍ (2017), BUSTOS-CONTELL *ET AL.* (2018).

Tabla 3. Recaudación por IS sobre el total ingresado en la Unión Europea en el siglo XXI (%)

ESTADO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	DIFERENCIA
Alemania	7,1	4,3	4,2	4,6	5,5	6,3	7,4	7,4	6,6	4,9	5,6	6,5	6,7	6,3	6,2	6,1	6,8	0,3
Austria	5,0	7,2	5,5	5,3	5,5	5,5	6,1	6,1	6,1	4,3	4,8	5,1	5,0	5,2	5,1	5,3	5,8	-0,8
Bélgica	7,1	6,9	6,7	6,4	6,9	7,2	8,0	7,9	7,5	5,4	5,9	6,4	6,7	6,8	6,9	7,3	7,7	-0,6
Bulgaria	8,6	12,5	10,5	8,9	7,8	5,9	6,8	13,1	9,8	8,8	7,4	6,9	6,3	7,3	7,1	7,4	7,3	1,3
Chipre	20,9	20,4	19,6	13,5	11,5	13,4	15,4	17,0	18,4	18,5	17,4	19,5	18,1	20,4	18,9	17,7	17,2	3,7
Croacia	n.d.	n.d.	4,9	5,2	5,0	6,3	7,7	8,3	7,9	7,0	5,4	6,6	5,6	5,6	4,8	5,0	5,9	-1,0
Dinamarca	6,6	5,8	6,0	6,1	6,3	7,2	8,0	6,8	5,7	4,2	5,0	4,8	5,7	6,1	5,8	6,0	5,9	0,7
Eslovaquia	7,7	7,8	7,6	8,4	8,0	8,5	9,7	10,0	10,5	8,6	8,8	8,4	8,4	9,5	10,6	11,5	10,8	-3,1
Eslovenia	3,1	3,4	4,1	4,6	5,0	7,2	7,7	8,6	6,7	4,9	5,0	4,5	3,3	3,3	3,9	4,0	4,4	-1,3
España	9,2	8,5	9,3	9,3	10,3	11,1	11,6	13,1	9,0	8,0	6,4	6,1	7,0	6,6	6,3	7,1	6,9	2,3
Estonia	2,9	2,3	3,6	5,1	5,3	4,7	4,8	5,1	5,1	5,2	4,0	3,8	4,4	5,5	5,4	6,2	5,1	-2,2
Finlandia	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9,0	8,1	4,7	6,0	6,2	4,9	5,4	4,4	4,9	5,0	7,5
Francia	6,3	7,0	5,9	5,0	5,6	5,7	7,0	7,1	7,0	4,2	5,6	6,1	6,0	6,1	5,8	5,7	5,8	0,5
Grecia	12,0	10,1	10,0	9,1	8,9	10,2	8,2	7,2	6,7	8,2	7,9	6,1	3,1	3,2	5,2	5,9	6,5	5,5
Hungría	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	5,4	3,1	3,1	3,3	3,2	4,0	4,3	5,6	0,0
Irlanda	11,9	12,1	13,1	13,1	11,9	11,1	12,0	11,0	9,6	8,3	8,5	7,9	8,1	8,3	8,3	11,3	11,6	0,3
Italia	5,9	7,8	6,6	5,7	5,8	5,8	7,1	7,6	7,1	5,7	5,5	5,3	5,4	5,8	5,0	4,7	4,9	1,0
Letonia	5,3	6,6	7,1	5,3	6,1	6,8	7,4	8,9	10,7	5,6	3,4	4,9	5,6	5,5	5,1	5,3	5,5	-0,2
Lituania	2,2	1,8	2,0	4,8	6,4	7,1	9,1	8,4	8,9	6,0	3,5	3,0	4,8	5,1	5,0	5,3	5,4	-3,2
Luxemburgo	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,9	14,6	14,3	14,6	15,3	13,4	13,3	12,4	11,4	11,9	12,1	5,7
Malta	12,9	11,5	11,8	13,8	11,5	11,7	12,9	18,3	18,4	18,3	18,0	16,8	18,1	19,1	18,6	19,7	20,0	-7,1
Países Bajos	10,9	11,0	9,4	8,1	8,8	9,7	9,5	9,5	9,1	6,1	6,4	6,1	5,9	6,0	6,9	7,2	8,5	2,4
Polonia	7,5	5,8	6,3	5,6	6,1	6,5	7,1	7,9	7,9	7,2	6,2	6,3	6,5	5,5	5,5	5,7	5,5	2,0
Portugal	12,0	10,6	10,5	8,8	9,3	8,5	9,0	10,9	11,1	9,0	9,0	9,7	8,6	9,6	8,3	9,1	8,9	3,1
Reino Unido	9,7	9,5	8,1	7,9	8,9	10,3	10,4	9,9	8,5	8,0	8,7	8,6	8,1	7,8	7,7	7,4	8,3	1,4
Rep. Checa	9,8	11,4	12,0	12,5	12,1	12,1	12,9	12,9	12,1	10,4	9,8	9,5	9,2	9,3	9,8	10,0	10,1	-0,3
Rumania	9,8	8,8	9,3	10,1	11,6	9,7	9,9	10,5	10,6	9,0	7,8	8,1	6,8	7,4	7,7	8,4	8,6	1,2
Suecia	7,3	5,3	4,3	4,6	6,1	7,4	7,5	8,0	6,0	6,0	7,2	7,0	5,8	6,2	6,2	6,8	6,4	0,9
MEDIA UE-28	8,8	8,6	8,4	8,0	8,0	8,4	8,9	9,7	9,1	7,7	7,4	7,4	7,2	7,4	7,4	7,8	7,9	0,9

Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea (2014, 2018a).

la crisis, 2006-2008, para disminuir posteriormente y tener un cambio al alza en los dos últimos años.

Ahora bien, si el análisis se realiza por países, se puede observar que en diez ha aumentado la recaudación por IS si se comparan los datos del primer y último año de la serie temporal. Es especialmente reseñable el caso de Malta, que empezó con un 12,9% para terminar con un 20%, bastante más del doble en términos porcentuales. De hecho, este país ha sido uno de los Estados miembros que más ha recaudado por IS en la UE-28 durante la última década analizada. Conviene recordar que Malta presenta el mayor TGE de los países comunitarios y uno de los más altos TIEM, manteniéndose ambos sin variación durante todo el periodo. Los siguientes Estados en los que ha aumentado la recaudación por IS son Eslovaquia, Estonia y Lituania con un aumento superior a tres puntos porcentuales, si bien estos dos últimos países presentan una recaudación bastante baja durante todos los años analizados.

Por su parte, los Estados que han experimentado mayores descensos en la recaudación por IS son: Finlandia, con 7,5 puntos porcentuales; Luxemburgo y Grecia, con más de cinco puntos; y, Chipre y Portugal, con más de tres puntos. Sin embargo, curiosamente, si se analiza todo el intervalo temporal, Chipre y Luxemburgo destacan, junto con Malta, con los mayores porcentajes de recaudación por IS, situándose en el extremo contrario Estonia y Eslovenia con los porcentajes más bajos.

Por lo que respecta a España, cabe resaltar que hasta la llegada de la crisis generalmente su recaudación por IS está por encima de las medias europeas anuales, alcanzando el máximo en 2007 con un 13,1% sobre el total recaudado, lo que supuso estar 3,4 puntos por encima de la media de la UE-18. Sin embargo, desde 2010 está siempre por debajo de la media comunitaria, a una distancia de más de un punto para el último año disponible.

En definitiva, no parece que la recaudación guarde una relación directa con los tipos de gravamen. De hecho, la caída de más de diez puntos en el TGE medio de la UE-28 no ha tenido prácticamente efecto en la recaudación media. Y si se analizan los Estados miembros por separado se ratifica este hecho, de tal manera que importantes caídas de un año para otro en varios Estados no ha tenido efectos sobre la recaudación. Este hecho, paradójico, tendría su explicación en la ampliación de las bases imponibles, aunque también se han estudiado otras posibles causas (ALBI IBÁÑEZ, 2010).

3. PROYECTO BEPS Y DIRECTIVAS COMUNITARIAS

Una vez analizada la situación de la UE en materia de IS es necesario poner de manifiesto que, desde hace unos años, se ha abierto un debate a nivel internacional respecto a la tributación de las empresas por este impuesto, consecuencia fundamentalmente de las prácticas que llevan a cabo algunas multinacionales. En concreto, se viene observando que estas compañías tratan de tributar en aquellos territorios con una fiscalidad más ventajosa, calificados incluso de *paraísos fiscales*, al objeto de reducir al máximo su presión fiscal. Ello lleva a situaciones en las cuales se detecta que las empresas tienen su negocio en unos territorios, pero tributan en otros (WEYZIG, 2015). Esta preocupación ha llevado a la OCDE y al G-20 a poner en marcha el conocido *Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*, dando

lugar a la presentación de un informe (OCDE, 2015) en el que se plantean 15 acciones para tratar de evitar que las empresas busquen tributar en los países con una fiscalidad más favorable.

El Proyecto BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios como consecuencia de la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, que las multinacionales aprovechan para hacer *desaparecer* beneficios a efectos fiscales, o bien para trasladarlos hacia países con escasa o nula actividad real, pero con una débil imposición, logrando así una tributación por IS nula o muy baja.

Como la recaudación del IS se efectúa a nivel nacional, cuando las compañías realizan sus actividades económicas transnacionales pueden estar sujetas a gravamen por parte de más de una jurisdicción lo que originaría una doble imposición. Por ello, al objeto de evitar esa doble tributación se establecieron normas; sin embargo, algunas de ellas suponen en ocasiones la doble no imposición. Además, la interacción entre los sistemas fiscales nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la tributación de beneficios en una ubicación concreta (renta apátrida). Sin lugar a dudas, las consecuencias de esta menor tributación o desvío hacia ciertos territorios se han agudizado con la crisis económica, originando problemas para el buen funcionamiento de los sistemas impositivos.

Pues bien, para intentar mitigar el problema de que las empresas multinacionales soporten una menor carga impositiva que las nacionales, así como sus consecuencias sobre la recaudación, todos los países pertenecientes a la OCDE y al G-20 han trabajado de manera conjunta para dar respuestas a los problemas que plantea la fiscalidad internacional, alcanzando un amplio paquete de medidas que se concreta en las 15 acciones siguientes (Proyecto BEPS):

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Reforzar las normas de transparencia fiscal internacional.
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Cabe resaltar que la agenda BEPS no incluye ninguna medida para revertir la proliferación de incentivos fiscales improductivos o para poner fin a la

competencia en los tipos de gravamen del IS. Como ya se ha dicho, en las últimas décadas casi todos los países han ido reduciendo los tipos para frenar el traslado de beneficios y atraer inversión extranjera. Sin embargo, según la OCDE, reducir el tipo general del IS a cero no es una práctica fiscal nociva. Pero, según WEYZIG (2015), esta postura es cada vez más insostenible, ya que el sistema fiscal mundial enfrenta a los países entre sí, en una carrera a la baja. En general, se reconoce que es probable que las medidas acordadas en el marco del proceso BEPS empeorarán el problema. Actualmente, varios países están considerando rebajar sus tipos impositivos generales, a fin de mantener la recaudación sobre los beneficios empresariales, cuando los bajos tipos efectivos son en gran medida el resultado de los esquemas de planificación fiscal agresiva.

Por lo tanto, los gobiernos del G-20 y de la OCDE deben continuar con los avances realizados hasta el momento y apoyar firmemente una segunda ronda de reformas fiscales sobre los beneficios empresariales, que aún siguen pendientes o no han sido tratados de manera adecuada. Esto incluye una estrategia más eficaz para luchar contra los *paraísos fiscales* y medidas para acabar con la carrera a la baja en los tipos de gravamen del IS (WEYZIG, 2015).

Por lo que compete a la UE, y teniendo en cuenta el Proyecto BEPS, se han aprobado dos Directivas de lucha contra la elusión fiscal (Directiva del Consejo 2016/1164 y Directiva del Consejo 2017/952), que guardan ciertas semejanzas con dicho Proyecto. De hecho, la primera Directiva plantea cinco medidas tendentes a conseguir un sistema de tributación de las sociedades en la UE justo y eficiente, persiguiendo la segunda medida que los beneficios tributen allí donde se generan. Estas medidas son consecuencia de la evolución experimentada por la planificación fiscal empresarial que, si bien se considera una práctica legítima, con el tiempo las estructuras se han vuelto cada vez más sofisticadas con el fin de tributar en los países con regímenes fiscales más favorables. Ello ha llevado a la realización de acciones que, pese a ser estrictamente legales, son contrarias al espíritu de la ley.

Por otra parte, cabe señalar que estas Directivas, al igual que el Proyecto BEPS, tampoco abordan ninguna medida en relación al TGE. Ahora bien, no se puede olvidar que al contrario de lo que sucede en los impuestos indirectos, la armonización de los directos no está considerada explícitamente dentro del Tratado de la Unión. Sin embargo, LEIBRECHT Y HOCHGATTERER (2012) llegan a la conclusión de que los tipos impositivos sobre los beneficios disminuyen debido a la competencia fiscal, pero que es extremadamente difícil aislar su papel.

Además, en la UE se sigue avanzando en la armonización del IS a través del establecimiento de la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS) [en inglés Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)], proyecto que durante años apenas ha avanzado, pero que en 2016 ha dado lugar a dos propuestas de Directivas, COM 683 final y COM 685 final (Comisión Europea, 2016a y 2016b). Ambas centran su atención en cómo las grandes empresas deberían determinar sus bases imponibles aplicando unos criterios comunes, pero de nuevo se deja plena libertad a los Estados miembros para que establezcan los tipos de gravamen a la porción de base imponible que deba tributar en los distintos países.

En consecuencia, el momento actual se caracteriza por una preocupación internacional sobre la fiscalidad empresarial, pero sin abordar por parte de ninguna institución los TGE, cuando se ve que es una herramienta de política fiscal ampliamente utilizada por los diferentes países, tanto de la UE como en otros ámbitos. De hecho, tal y como señala CNOSEN (2018), en materia de IS existe una competencia fiscal entre los Estados miembros basada en el tipo de gravamen, que ha sido denominada *una carrera hacia abajo* (en inglés *a race to the bottom*).

Finalmente, para intentar paliar el problema derivado de las empresas que prestan servicios digitales ante la gran facilidad que tienen para cambiar su sede, en marzo de 2018 se han presentado dos propuestas de Directivas, COM 146 final y COM 148 final (Comisión Europea, 2018b y 2018c). La primera pretende redefinir el concepto de establecimiento permanente, a fin de gravar los beneficios allí donde el valor ha sido creado, mientras que la segunda establece el sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

4. A MODO DE RESUMEN Y CONCLUSIONES

Este trabajo ha analizado el Impuesto sobre Sociedades (IS) en la UE a lo largo de este siglo, prestando especial atención a los tipos de gravamen, tanto estatutario (TGE) como efectivo (TIEM), así como a la recaudación obtenida por este tributo. Asimismo, ante la gran preocupación que está ocasionando este impuesto no solo en el ámbito europeo sino también desde la perspectiva mundial, se han abordado las iniciativas que se han llevado a cabo tanto por parte de la UE, mediante las recientes directivas y propuestas de directivas aprobadas, como de la OCDE y el G-20 a través del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Desde hace varias décadas los Estados miembros de la UE se han sumado a la tendencia internacional de reducción del TGE, al entender la bajada como un factor competitivo y de atracción de inversiones. Todos han procedido a una reducción, curiosamente con la única excepción de Malta que lo ha mantenido intacto, de tal manera que en términos medios para el conjunto de países se ha pasado de un 32,0% a comienzos de siglo a un 21,9% en 2017, si bien no ha provocado un acercamiento entre ellos dado que se mantienen importantes divergencias entre los Estados. Además, este proceso ha sido más notorio al comienzo de la década pasada, motivo por el cual puede considerarse que la tendencia a la baja se ha ido atenuando en los últimos años.

La trayectoria de los TIEM ha sido análoga a los TGE, de tal manera que los tipos efectivos también han disminuido a lo largo del periodo estudiado, salvo Malta de nuevo, pasando de un 27,5% en el año 2000 a un 20,1% al final, aunque es cierto, otra vez, que con diferencias notables de unos países a otros en las reducciones. Asimismo, los tipos efectivos son inferiores a los estatutarios en la mayoría de los países, si bien se han acortado las diferencias entre ambos, es decir, se ha producido una menor bajada de los tipos efectivos que de los estatutarios a lo largo del periodo analizado. En consecuencia, actualmente los TGE dan una información más próxima a la tributación efectiva soportada por las empresas.

En cuando a la recaudación, en principio cabría pensar que el descenso del TGE ocasionaría una disminución importante en los ingresos. Sin embargo, este hecho no ha tenido tanto efecto como se podría esperar pues en el año 2000 los ingresos por IS para el conjunto de Estados miembros representaban un 8,8% del total recaudado, bajando a un 7,9% en 2016. En efecto, a lo largo de este siglo solamente se produce una rebaja de un escaso punto porcentual, si bien es cierto que no ha tenido una trayectoria uniforme puesto que la recaudación está íntimamente relacionada con el ciclo económico, de tal manera que al principio del periodo observado la tendencia ha sido al alza para tener una bajada importante tras la crisis económica, volviendo a la senda del crecimiento en los dos últimos años.

Ahora bien, desde la perspectiva de la recaudación, si en vez de realizar el análisis para el conjunto de los Estados miembros se lleva a cabo individualmente, los resultados varían puesto que en diez países ha aumentado el peso de los ingresos por IS sobre la totalidad de la recaudación si se comparan los datos del primer y último año de la serie temporal. De nuevo es destacable, y paradójico, aunque fácilmente explicable, el caso de Malta, que empezó con un 12,9% para terminar con un 20,0%.

En definitiva, no parece que la recaudación guarde una relación directa con los tipos de gravamen. De hecho, la caída de más de diez puntos en el TGE medio de la UE-28 no ha tenido prácticamente efecto en la recaudación media.

Una vez analizado en el trabajo la evolución del IS en la UE desde el año 2000, a continuación se consideraron las iniciativas que se han llevado a cabo a nivel internacional para paliar los problemas que actualmente está planteando este tributo, en particular la elusión fiscal, consecuencia fundamentalmente de las prácticas que realizan determinadas multinacionales que pagan el impuesto en aquellos territorios que tienen una mejor fiscalidad y no en aquellos donde desarrollan su actividad económica.

Concretamente, dentro de las políticas diseñadas contra lo que se viene calificando como *prácticas de planificación fiscal agresiva*, se ha tratado el Proyecto BEPS de la OCDE y del G-20, así como las dos Directivas aprobadas de lucha contra la elusión fiscal (Directiva del Consejo 2016/1164 y Directiva del Consejo 2017/952), que tienen una estrecha relación con el mencionado Proyecto. Igualmente, en la medida que tiene cierto interés sobre el tema tratado, se ha hecho una breve mención a las cuatro propuestas de Directivas, dos relacionadas con la armonización de las bases imponibles del IS y otras dos dirigidas a las empresas que prestan servicios digitales. Tras el estudio efectuado se llega a la conclusión de que todas las iniciativas llevadas a cabo dejan al margen cualquier cuestión relativa a los TGE.

En conclusión, la mayoría de los países llevan años bajando sus tipos estatutarios para atraer inversiones a sus territorios y, efectivamente, las multinacionales buscan tributar en aquellos países con una fiscalidad más ventajosa con independencia de dónde llevan a cabo su actividad real. Todo ello ha motivado varias iniciativas para tratar de paliar el problema derivado de la elusión fiscal. Sin embargo, ninguna institución aborda la problemática de los tipos de gravamen, cuando se constata que es una herramienta de política fiscal ampliamente empleada tanto por los Estados miembros de la UE como por otros países. En definitiva, es imposible que se resuelva el problema

de la armonización mientras los países tengan plena libertad para la fijación de los tipos de gravamen estatutarios del IS.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBI IBÁÑEZ, E. (2010): *Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España*. Documento 13/10, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. (2011): Corporate Tax Burden in the European Union. *EC Tax Review*, 20(1), 41-55.
- BUIJINK, W., JANSSEN, B., y SCHOLS, Y. (2002): Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11(2), 115-130.
- BUSTOS-CONTELL, E., CLIMENT-SERRANO, S. y LABATUT-SERER, G. (2018): The evolution of the tax burden for EU companies. *Contemporary Economics*, 12(4), 447-458.
- CNOSSEN, S. (2018): Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation? *International Tax and Public Finance*, 25(3), 808-840.
- COMISIÓN EUROPEA (2014): Taxation Trends in the European Union. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.
- (2016a): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS). COM (2016) 683 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>.
- (2016b): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades. COM (2016) 685 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-685-F1-ES-MAIN.PDF>.
- (2018a): Taxation Trends in the European Union. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf.
- (2018b): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital. COM(2018) 146 final. Disponible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF.
- (2018c): Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM(2018) 148 final. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>.
- COZMEI, C. (2015): «Is it any EU Corporate Income Tax Rate-Revenue Paradox?». *Procedia Economics and Finance*, 23, 818-827.
- DELGADO, F. J., FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2014): «Effective tax rates in corporate taxation: a quantile regression for the EU». *Inzinerine Ikonomika - Engineering Economics*, 25(5), 487-496.
- (2018): «Corporation effective tax rates and company size: evidence from Germany». *Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 31, 2079-2097.

- DELGADO, F. J. y PRESNO, M. J. (2011): «Convergence of the fiscal pressure in the European Union: a time series approach». *Applied Economics*, 43(28), 4257-4267.
- (2017): «Tax evolution in the EU: a convergence club approach», *Panaeconomicus*, 64(5), 623-643.
- DEVEREUX, M. y GRIFFITH, R. (1999): *The Taxation of Discrete Investment Choices. Revision 2*. IFS Working Paper W98/16, The Institute for Fiscal Studies. Disponible en <https://www.ifs.org.uk/wps/wp9816.pdf>.
- (2003): Evaluating Tax Policy for Location Decisions, *International Tax and Public Finance*, 10(2), 107-126.
- DEVEREUX, M., ELSCHNER, C., ENDRES, D., HECKEMEYER, J. H., OVERESCH, M., SCHREIBER, U. y SPENGLER, C. (2008): *Effective levels of company taxation within an enlarged EU*. Project for the European Commission (TAXUD/2005/DE/3 10), ZEW, Mannheim and Oxford. Disponible en <http://www.zew.de/en/publikationen/effective-levels-of-company-taxation-within-an-enlarged-eu/?cHash=f985a6af13995fd807d0fd8dcf44bb24>.
- DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
- 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.
- EGGER, P. y RUFF, H. (2015): «Tax rate and tax base competition for foreign direct investment». *International Tax and Public Finance*, 22, 777-810.
- FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ-ARIAS, A. (2011): «Determinants of effective tax rate: evidence for USA and the UE». *Intertax*, 39, 381-395.
- IMF/OECD (International Monetary Fund/Organisation for Economic Co-operation and Development) (2017): *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.
- JACOBS, O. H. y SPENGLER, C. (2000): «Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies - An Overview and International Comparison». *International Tax Review*, 28(10), 334-351.
- JANSSEN, (2005): «Corporate Effective Tax Rates in the Netherlands». *De Economist*, 153(1), 47-66.
- LEIBRECHT, M. y HOCHGATTERER, C. (2012). «Tax competition as a cause of falling corporate income tax rates: A survey of empirical literature». *Journal of Economic Surveys*, 26(4), 616-648.
- MOLINA LLOPIS, R. y BARBERÁ MARTÍ, A. (2017): «Los determinantes de la presión fiscal empresarial: Evidencia en las empresas de la zona euro durante el periodo 2004-2014». *Harvard Deusto Business Research*, VI(1), 69-82.
- NICODÈME, G. (2007): *Do Large Companies Have Lower Effective Corporate Tax Rates? A European Survey*. Centre Emile Bernheim Working Paper, 07/001.
- OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Disponible en www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.
- REGIS, P. J., CUESTAS, J. C. y CHEN, Y. (2015): «Corporate tax in Europe: towards convergence?», *Economics Letters*, 134, 9-12.
- WEYZIG, F. (2015): *Still Broken. Governments must do more to fix the international corporate tax system*. Tax Justice Network and Oxfam International. Disponible en <https://www.oxfam.org/en/research/still-broken-governments-must-do-more-fix-international-corporate-tax-system>.

Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público¹

Javier García Amez

Doctor en Derecho. Universidad de Oviedo
Servicio de Salud del Principado de Asturias

1. Introducción: la integridad como principio de la contratación pública

a) Introducción

Una de las principales preocupaciones existentes en el ámbito de la contratación pública es la lucha contra uno de los males endémicos de la misma, cual es la corrupción y las malas prácticas en el ámbito de la contratación. En los últimos tiempos se ha podido comprobar cómo, en este ámbito, se han venido produciendo una serie de condenas penales por adjudicar contratos de manera ilegal, o bien por parte de instancias europeas y comunitarias se han emitido recomendaciones que incitaban a España a adoptar medidas frente a la misma, dado que afecta de manera considerable a las propias licitaciones, al producirse ineficiencias económicas,² y a la imagen pública que se da de la propia Administración (GIMENO FELIU, 2014).

Pero no es solo una preocupación existente en el ámbito español, es además un problema ante el que se enfrentan los países de la Unión Europea, motivo por el cual se han empezado a hacer esfuerzos desde instancias europeas por erradicar la misma, y lograr por tanto una mejor contratación pública, que además contribuya a garantizar el respeto por los principios europeos en materia de contratación, reforzándose de esta manera el derecho a buena administración que reconoce y garantiza el artículo 41 de la *Carta*

¹ El presente trabajo es un merecido homenaje al profesor doctor D. Antonio Aparicio Pérez, en agradecimiento a sus enseñanzas durante el curso de la licenciatura en Derecho, y sobre todo por sus enseñanzas en materia presupuestaria.

² Según datos ofrecidos por la Comisión de la Unión Europea, en su Comunicación *Lucha contra la corrupción en la UE* de 2011, la corrupción en el ámbito de la contratación genera pérdidas en torno a 120000 millones de euros al año, lo cual equivale al 1% del producto interior bruto de la Unión Europea.

Europea de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.³ La contratación pública, tal y como ha dicho expresamente la Comisión Europea, es uno de los sectores que se encuentra más expuesto a los riesgos de fraude y corrupción, que implican distorsionar el mercado, provocando un aumento de los precios y de las tarifas que son abonadas para adquirir los bienes y servicios, y siembran además con ello desconfianza con respecto a la actuación de la propia Unión Europea y los poderes públicos de los Estados miembros.⁴

b) El principio de integridad desde la óptica de la Unión Europea

La importancia de poner fin a la corrupción y a la falta de integridad en la contratación pública, ha supuesto que se empiece a trabajar de manera activa en su erradicación, comenzando esta batalla las propias instancias europeas, que, a través de las competencias atribuidas en materia de contratación pública (HUERGO LORA, 2005), ha tratado de liderar esta lucha. Así, ha querido introducir a través de la Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE (en adelante DCP), el principio de integridad, configurándolo como un auténtico principio rector y no como un valor ético, dentro de los principios rectores de la contratación pública la integridad, siendo la manifestación más importante del mismo, la lucha contra los conflictos de intereses.⁵

De este modo, la Directiva, impone en su artículo 24 a los Estados miembros la obligación de velar por que sus poderes adjudicadores tomen aquellas medidas que sean adecuadas para prevenir, detectar y solucionar de modo efectivo los conflictos de intereses que puedan surgir en los procedimientos de contratación a fin de evitar cualquier falseamiento de la competencia y garantizar la igualdad de trato de todos los operadores eco-

³ Ha sido incorporada al Ordenamiento Jurídico español a través de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007.

⁴ Véase el apartado 27 de la Resolución del Parlamento Europeo, de 6 de mayo de 2010, sobre la protección de los intereses financieros de las Comunidades y la lucha contra el fraude.

⁵ Véase al respecto el artículo 18.1 de la Directiva, conforme al cual «los poderes adjudicadores tratarán a los operadores económicos en pie de igualdad y sin discriminaciones, y actuarán de manera transparente y proporcionada. La contratación no será concebida con la intención de excluirla del ámbito de aplicación de la presente Directiva ni de restringir artificialmente la competencia. Se considerará que la competencia está artificialmente restringida cuando la contratación se haya concebido con la intención de favorecer o perjudicar indebidamente a determinados operadores económicos». No obstante, no es la primera vez que la Unión Europea ha venido a preocuparse por la integridad, toda vez que en los anteriores paquetes de Directivas sobre contratación pública ya venía advirtiendo sobre la necesidad de garantizar la integridad en las licitaciones públicas, tal y como puede verse en CERRILLO I MARTÍNEZ (2014). Debe señalarse que en la Directiva 2014/23/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, este principio no es recogido de manera expresa en el articulado, aunque sí se infiere en el artículo 35 de la misma. No obstante, esta Directiva sí que menciona expresamente la integridad, aunque referida a los operadores económicos, en concreto en el considerando 70 y en el artículo 38.7.c), a la hora de ser excluidos los mismos por incumplir este deber.

nómicos.⁶ Unos principios que son una constante a lo largo de la Directiva, que los vuelve a citar a su vez en los artículos 40, 41, 56, 72 y 76, junto con los considerandos 37, 45, 58, 68, 90, 101, 110 y 114 de la misma, lo cual nos hace ver la importancia que tienen los mismos para el legislador europeo. Una importancia que a su vez se ha materializado en su expansión, de tal manera que no solo se aplicarán a la fase de adjudicación del contrato, tal y como se venía haciendo por las anteriores Directivas, sino que, desde este momento, se va a ampliar a toda la vida del contrato, de manera que habla de «principios de contratación», lo cual contempla no solo la adjudicación, sino además la preparación y ejecución del contrato, dos fases que hasta ahora no se veían amparadas por los principios europeos de contratación. Tal y como ha expresado acertadamente la doctrina, la integridad se ha configurado como un auténtico principio jurídico cuya finalidad consiste en interpretar la normativa sobre contratos públicos, y servir además para integrar las lagunas que en la misma pudiesen existir (CERRILLO I MARTÍNEZ, 2014: 339).⁷

Pero este principio de integridad no solo se entenderá cumplido mediante la regulación de los conflictos de interés, sino que además también ha de hacerse mediante la consolidación de la publicidad y la transparencia, para así evitar la opacidad como una de las causas de la corrupción,⁸ algo que además ya había sido aconsejado por parte de la OCDE en su recomendación sobre integridad pública de 2017, cuyo punto noveno insta a los Estados miembros a favorecer una cultura organizativa de la transparencia dentro del sector público que responda a las preocupaciones relacionadas con la integridad.⁹

c) La incorporación del principio de integridad en la Ley de Contratos del Sector Público

La DCP debería haber sido transpuesta por los Estados miembros antes del 16 de abril de 2016, tal y como establece su artículo 90.1. España incumplió

⁶ Entendiendo que el concepto *conflicto de intereses*, según el párrafo segundo de este artículo 24 «comprenderá al menos cualquier situación en la que los miembros del personal del poder adjudicador, o de un proveedor de servicios de contratación que actúe en nombre del poder adjudicador, que participen en el desarrollo del procedimiento de contratación o puedan influir en el resultado de dicho procedimiento tengan, directa o indirectamente, un interés financiero, económico o personal que pudiera parecer que compromete su imparcialidad e independencia en el contexto del procedimiento de contratación».

⁷ Un aspecto que también ha sido apuntado por parte del Acuerdo 108/2016, de 9 de noviembre de 2016, del Tribunal Administrativo de Contratos Públicos de Aragón.

⁸ Aunque en el presente caso la incorporación de la transparencia como principio rector de la contratación pública en el ámbito de la Unión Europea, no es algo novedoso de la DCP, toda vez que ya venía siendo reclamado por las anteriores normas europeas, como es el caso de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios. En concreto, el artículo 2 ya señalaba que «Los poderes adjudicadores darán a los operadores económicos un tratamiento igualitario y no discriminatorio y obrarán con transparencia».

⁹ Previamente, en el año 2009, este organismo ya había lanzado otro documento, *Los principios de integridad en la contratación pública de la OCDE*, en el cual instaba a instaurar la transparencia en la lucha contra la corrupción y como un refuerzo de la integridad en la contratación pública.

el citado plazo, lo que motivó que la Directiva tuviese efecto directo,¹⁰ y, por tanto, creando una situación complicada para los operadores económicos y para los propios poderes adjudicatarios. Una situación que será paliada con la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante LCSP). Una ley que en su artículo 1.1 incorpora la integridad dentro de los principios que rigen toda la contratación del sector público, junto con los relativos a la libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos y no discriminación e igualdad de trato entre los licitadores, dando cumplimiento con ello a lo impuesto por el Derecho de la Unión Europea.¹¹ En concreto, el artículo 64.1 de la LCSP establece que «los órganos de contratación deberán tomar las medidas adecuadas para luchar contra el fraude, el favoritismo y la corrupción, y prevenir, detectar y solucionar de modo efectivo los conflictos de intereses que puedan surgir en los procedimientos de licitación con el fin de evitar cualquier distorsión de la competencia y garantizar la transparencia en el procedimiento y la igualdad de trato a todos los candidatos y licitadores».

No obstante lo dicho hasta ahora, un sector doctrinal ha criticado a esta Ley que no ha sido excesivamente ambiciosa a la hora de implementar en la contratación el principio de integridad, el cual aparece de forma parcial y fragmentaria, más como resultado que como medio, y se podía haber ido más allá del llamamiento genérico que se hace en el artículo 64, convirtiendo la integridad en un principio horizontal que impregna el conjunto de la regulación de la contratación pública, habiendo desperdiciado el potencial la doctrina que había sentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el año 2015 en asunto *Edilux*, tal y como ha indicado TEJEDOR BIELSA (2018: 128-129).¹² No obstante, no compartimos este planteamiento expuesto, toda vez que el principio de integridad es configurado en la legislación de contratos de una manera doble. Por una parte, es fijado como un principio general de la contratación, y que, por tanto, informa de toda la interpretación de la LCSP, que es el objetivo del artículo 1.1 de la misma, mientras que, por otra parte, es desarrollado en la propia LCSP y en otras normas sectoriales (como es el caso de la normativa sobre transparencia), que vienen a prever mecanismos concretos en los cuales el principio de integridad es desplegado en aras a

¹⁰ Véase, sobre la aplicación de la Directiva desde esta fecha, la Recomendación de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado a los órganos de contratación en relación con la aplicación de las nuevas directivas de contratación pública, aprobada por su Comisión Permanente en sesión de 15 de marzo de 2016 y publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 66, de 17 de marzo de 2016.

¹¹ No obstante, en este punto ha de tenerse en cuenta que en materia de transparencia ya se habían implantado determinadas medidas que reforzaban la misma, en concreto a través de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

¹² El autor hace referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Décima) de 22 de octubre de 2015, asunto *Impresa Edilux srl y Società Italiana Costruzioni e Forniture Srl (SICEF) contra Assessorato Beni Culturali e Identità Siciliana – Servizio Soprintendenza Provincia di Trapani* y otros, asunto C-435/14.

conseguir sus máximos efectos, como es el caso, por ejemplo, del conflicto de intereses, obligaciones de transparencia y publicidad, prohibiciones de contratar, o, para los casos más graves, establecimiento de delitos.

2. La implantación del principio de integridad: los conflictos de intereses

a) El conflicto de intereses y el principio de integridad en la Ley de Contratos del Sector Público

Una de las principales causas que señala la Directiva europea sobre contratación pública, es la presencia de un conflicto de intereses en los distintos profesionales que intervienen en el procedimiento de contratación, en cualquiera de sus fases, lo cual puede llegar a cuestionar la integridad en la propia contratación, pero también la igualdad y la competencia entre los licitadores (CERRILLO I MARTÍNEZ, 2014:157). Ahora bien, el valor que se pone realmente en entredicho en los conflictos de intereses es la objetividad exigida constitucionalmente a la actuación de la Administración en el artículo 103.1 de la Constitución. En general, tal y como ha destacado el Tribunal de Justicia en el asunto CAS Succi di Frutta, el conflicto de intereses supone el riesgo de que un poder adjudicador se pueda dejar guiar en su actuación por una serie de consideraciones que son ajenas al contrato, y por ello ser contrario al principio de igualdad, el cual tiene una finalidad esencial en este ámbito, garantizando que no exista favoritismo o arbitrariedad respecto de determinados licitadores.¹³ En definitiva, el conflicto de intereses implica el riesgo de que el poder adjudicador público se deje guiar por consideraciones ajenas al contrato en cuestión y se dé preferencia a un licitador por ese mero hecho, tal y como ha expresado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.¹⁴

De cara a facilitar la labor de interpretación, y disipar con ello las posibles dudas que el concepto de *conflicto de intereses* pudiese suscitar en la práctica, el artículo 64.2 de la LCSP viene a definir el mismo, de forma que

abarcará, al menos, cualquier situación en la que el personal al servicio del órgano de contratación, que además participe en el desarrollo del procedimiento de licitación o pueda influir en el resultado del mismo, tenga directa o indirectamente un interés financiero, económico o personal que pudiera parecer que compromete su imparcialidad e independencia en el contexto del procedimiento de licitación.¹⁵

¹³ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 29 de abril de 2004, Comisión de las Comunidades Europeas contra CAS Succhi di Frutta SpA, asunto 496/99 P.

¹⁴ En concreto, la sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 marzo de 2015 (asunto C-538/2013), la cual señala además, que «el poder adjudicador está obligado, en cualquier caso, a comprobar la existencia de eventuales conflictos de intereses y a tomar las medidas adecuadas para prevenir, detectar y poner remedio a los conflictos de intereses».

¹⁵ Un artículo que recoge una definición de *conflicto de intereses* que es coincidente con la que se ofrece desde el ámbito europeo, en concreto con la que ofrece el artículo 35 de la Directiva 2014/23/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, similar al artículo 24 de la DCP, la cual señala que se entiende que «el concepto de *conflicto de intereses* comprenderá al menos cualquier situación

De esta definición legal que ofrece la LCSP, se pueden inferir los elementos claves para aplicar el conflicto de intereses. En primer lugar, únicamente podrá incurrir en el mismo aquel personal que, formando parte del órgano de contratación, hubiese intervenido en cualquier licitación, tenga un determinado interés bien financiero, económico o personal, en el contrato, siempre y cuando el mismo le suponga que la imparcialidad exigida en su actuar, se vea comprometida y, por tanto, puesta en riesgo la misma (MIRANDO DÍAZ, 2019). Situación en la cual se puede encontrar no solo el personal que ha intervenido en el procedimiento, sino también aquellas personas que están al servicio del órgano de contratación, pero que, aunque no intervienen en el procedimiento sí tienen un poder de influencia grande en el mismo.

De este modo, la LCSP establece la obligatoriedad de que todas aquellas personas que tengan conocimiento de que incurren (o saben de alguien que está incurrido) en un conflicto de intereses deban ponerlo en conocimiento de la mesa de contratación, aunque no establece la actuación que la misma deberá llevar a cabo ante un supuesto de este tipo, debiendo acudir, por analogía, a los supuestos de recusación y abstención que establece la normativa sobre régimen jurídico del sector público, a la cual haremos alusión más adelante.

b) La nueva regulación de los contratos menores

Uno de los sectores que más ha estado bajo el punto de mira del legislador en los últimos años, debido a la falta de transparencia y el riesgo de fraude que genera, ha sido el del contrato menor, toda vez que la obligatoriedad del cumplimiento de los principios generales de la contratación se ven comprometidos en el mismo (MORENO MOLINA, 2018: 125).

A los efectos del presente trabajo, y en lo que al principio de integridad respecta, interesa destacar la nueva exigencia recogida en el artículo 118.3 de la LCSP. Así, a tenor de lo establecido en este artículo, en el expediente de contratación deberá constar un informe del órgano de contratación en el cual se motive la necesidad del contrato, y, sobre todo, que no se está alterando el objeto del contrato para evitar la aplicación de las reglas generales de contratación (VÁZQUEZ FERNÁNDEZ, 2019).¹⁶ Con esta exigencia, se consigue conocer el motivo y la finalidad que ha movido al órgano de contratación a adjudicar el contrato utilizando esta figura de los contratos menores, y, por tanto, poder llevar a cabo un control más adecuado de su utilización.

en la que los miembros del personal del poder adjudicador, o de un proveedor de servicios de contratación que actúe en nombre del poder adjudicador, que participen en el desarrollo del procedimiento de contratación o puedan influir en el resultado de dicho procedimiento tengan, directa o indirectamente, un interés financiero, económico o personal que pudiera parecer que compromete su imparcialidad e independencia en el contexto del procedimiento de contratación».

¹⁶ Idéntico requisito se contempla en la disposición adicional quincuagésima cuarta, que regula el régimen aplicable a los contratos celebrados por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación. Ahora bien, excepciona este deber en los casos en los cuales se trate de contratos cuyo pago se verifique a través del sistema de anticipos de caja fija u otro similar para realizar pagos menores, siempre y cuando el valor estimado del contrato no exceda de 5000 euros.

Pero no es este el único instrumento previsto en la LCSP para garantizar la integridad en los contratos menores. También, y relacionado con la transparencia de los mismos, ha de tenerse en cuenta la obligatoriedad de publicar, al menos con carácter trimestral, una relación de los contratos menores que se hubiesen celebrado durante ese periodo, con la salvedad de que su valor estimado fuera inferior a 5000 euros, y siempre que el sistema de pago previsto para el mismo fuese el sistema de anticipo de caja fija o un sistema similar. En los casos restantes, se han de publicar obligatoriamente los contratos menores, incluyendo, al menos, los datos relacionados con el objeto, la duración, el importe de adjudicación, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la identidad del adjudicatario, ordenándose los contratos por la identidad del adjudicatario.

c) El complemento a la Ley de Contratos del Sector Público para el conflicto de intereses: las Leyes de Transparencia y Buen Gobierno

El principio de integridad que estamos analizando necesariamente ha de ponerse en conexión con la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (en adelante LTAIPBG), la cual, tal y como expresamente reconoce en el apartado tercero de su preámbulo «busca que los ciudadanos cuenten con servidores públicos que ajusten sus actuaciones a los principios de eficacia, austeridad, imparcialidad y, sobre todo, de responsabilidad», siendo los instrumentos claves para lograrlo y controlar el cumplimiento de este objetivo la transparencia y el buen gobierno. Ha de señalarse que esta normativa tiene el carácter de básica,¹⁷ y tiene un ámbito de aplicación subjetivo amplio, aunque únicamente resultará de aplicación a los altos cargos o asimilados, tal y como se recoge en el artículo 25, por lo que las personas que se verán afectadas por las mismas serán menores. Así, el artículo 26 recoge los principios de buen gobierno, obligando a que estas personas adecuen en todo momento su actividad a una serie de principios generales, de entre los cuales destaca el respeto al principio de imparcialidad, de modo que mantengan un criterio independiente y ajeno a todo interés particular.¹⁸

Junto con estos principios generales de actuación, la LTAIPBG también recoge una serie de principios relacionados de manera específica con su actuación, destacando entre ellos el previsto en el apartado 2.b.5.º) de este artículo 26, de modo que estas personas no se podrán implicar en situaciones,

¹⁷ Véase la disposición final tercera de la Ley.

¹⁸ Junto a este deber, también se obliga a que actúen con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia, y con el objetivo de satisfacer el interés general. Deberán ejercer sus funciones con dedicación al servicio público, absteniéndose de cualquier conducta que sea contraria a estos principios, teniendo que asegurar un trato igual y sin discriminaciones de ningún tipo en el ejercicio de sus funciones, debiendo actuar con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones y fomentarán la calidad en la prestación de servicios públicos. Finalmente, les impone el deber de mantener una conducta digna y tratarán a los ciudadanos con esmerada corrección, asumiendo la responsabilidad de las decisiones y actuaciones propias y de los organismos que dirigen, sin perjuicio de otras que fueran exigibles legalmente.

actividades o intereses incompatibles con sus funciones y se abstendrán de intervenir en los asuntos en que concurra alguna causa que pueda afectar a su objetividad.

Para el caso en el cual se incumpla estos deberes que hemos expuesto, y que establece la normativa estatal de buen gobierno, la propia LTAIPBG contempla un régimen sancionador en sus artículos 28 a 30, aunque para el ámbito en concreto del conflicto de intereses se remite a lo dispuesto en la legislación en materia de conflictos de intereses de la Administración General del Estado, y para el resto de Administraciones de acuerdo con su propia normativa que resulte de aplicación, tal como expresamente prevé el artículo 27, aunque ha de precisarse que en el catálogo de infracciones que se recoge en el artículo 29 –infracciones disciplinarias–, se pueden apreciar comportamientos sancionados que pueden corresponderse con una serie de actitudes contrarias al deber de imparcialidad, y en los cuales se denota la presencia de un conflicto de intereses, como es el caso del apartado 2 de este mismo artículo 29, que contempla como infracción grave la intervención en un procedimiento administrativo cuando se dé alguna de las causas de abstención legalmente señaladas.

d) Las causas de abstención y de recusación, en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público

Junto con estos deberes que hemos expuesto, ha de tenerse en cuenta a su vez lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP), de aplicación plena al funcionamiento de las Mesas de Contratación, en tanto y cuando se trata de un órgano colegiado. De este modo, en este artículo se establece el deber de abstención de todas aquellas personas en las cuales se dé uno de los motivos que contempla en su apartado segundo, siendo una obligación del personal en el cual se dé, el comunicarlo a su superior inmediato, debiendo abstenerse en todo caso, y de no hacerlo, se podrá incurrir en responsabilidad por ello, y ser objeto de sanción administrativa. En concreto, los supuestos en los cuales se considera que existe este deber de abstención son los siguientes:

- Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquel; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.
- Tener un vínculo matrimonial, o situación de hecho asimilable, o el parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con estos para el asesoramiento, la representación o el mandato.
- Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.
- Haber intervenido como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

- Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.

Ahora bien, puede suceder que las personas que están incurso en alguno de los supuestos que hemos señalado anteriormente no declaren que se encuentran afectadas por una causa de abstención. En tal caso, y como garantía, el artículo 24.1 de la misma contempla la posibilidad de que los interesados puedan promover la recusación en cualquier momento de la tramitación del procedimiento, siguiéndose los trámites que se señalan en los apartados 2 a 5 de este artículo 24 de la LRJSP.

3. La transparencia como medida de control y reforzamiento de la integridad en la contratación pública

Sin lugar a dudas, un ámbito crucial en la contratación pública es la transparencia. Ámbito en el cual España no ha cumplido del todo con las exigencias impuestas por la normativa europea al respecto, tal y como señala la Recomendación de Decisión del Consejo por la que se formula una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a la reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesiva. Esta recomendación viene a exigir a España que refuerce este aspecto clave de la contratación, que es considerado uno de los principios claves de la misma,¹⁹ y que se logrará no solo a través de la normativa sobre transparencia y buen gobierno,²⁰ sino también con obligaciones específicas que la propia LCSP establece al respecto. No debe olvidarse que la transparencia no solo

¹⁹ No debe olvidarse, que la transparencia es considerada dentro del ámbito europeo, como una manifestación del derecho a una «Administración». Véase al respecto el Auto del Tribunal General (Sala Octava) de 13 de marzo de 2017, caso Euroscript - Polska Sp. z o.o. contra Parlamento Europeo (Asunto T-48/12 DEP).

²⁰ Normativa que a nivel estatal viene marcada por la LTAIPBG. En el ámbito autonómico, se han aprobado las siguientes normas: Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía 1/2014, de 24 de junio, de Transparencia Pública de Andalucía; Ley de la Comunidad Autónoma de la Rioja 3/2014, de 11 de septiembre, de Transparencia y Buen Gobierno de La Rioja; Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 12/2014, de 26 de diciembre, de transparencia y acceso a la información pública de Canarias; Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña de 19/2014, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de Cataluña; Ley de la Comunidad Autónoma de Murcia 12/2014, de 16 de diciembre, de Transparencia y Participación Ciudadana de la Región de Murcia; Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León 3/2015, de 4 de marzo, Transparencia y Participación Ciudadana de Castilla y León; Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón 8/2015, de 25 de marzo, de Transparencia de la Actividad Pública y Participación Ciudadana de Aragón; Ley de la Comunidad Autónoma de Valencia 2/2015, de 2 de abril, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana; Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia 1/2016, de 18 de enero de transparencia y buen gobierno de Galicia; Ley de la Comunidad Autónoma de Cantabria 1/2018, de 21 de marzo, de Transparencia de la Actividad Pública de Cantabria; Ley Foral de la Comunidad Autónoma de Navarra 5/2018, de 17 de mayo, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de Navarra, Ley de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias 8/2018, de 14 de septiembre, de Transparencia, Buen Gobierno y Grupos de Interés de Asturias y la Ley 10/2019, de 10 de abril, de Transparencia y de Participación de la Comunidad de Madrid.

ayuda a garantizar la integridad en la contratación, también contribuye a consolidar el principio de igualdad de trato.

La LCSP ha venido a reforzar la transparencia en todo el proceso de contratación, pero no solo en la fase de adjudicación del contrato, momento en el cual juega un papel fundamental, sino también en la fase de planificación, preparación y en la ejecución del mismo.

De este modo, puede precisarse que el deber de publicidad por parte del órgano de contratación se ha acrecentado con la nueva LCSP. Así, con la misma, junto a la necesidad de publicar los anuncios de licitación y la adjudicación del contrato, se ha añadido el deber de hacerlo con respecto a otra serie de documentos cuya publicación, hasta la fecha de entrada en vigor de la LCSP, no era obligatoria.

En concreto, el artículo 63.3 de la LCSP, a la hora de regular el perfil del contratante, enumera la información mínima que se deberá publicar con respecto a los contratos, resultando necesario que se publiquen una serie de cuestiones en el perfil del contratante del órgano de contratación, reforzando con ello el papel del mismo (MORENO MOLINA, 2018:191). Se deberán publicar los siguientes aspectos:

- La memoria justificativa del contrato, el informe de insuficiencia de medios en el caso de contratos de servicios, la justificación del procedimiento utilizado para su adjudicación cuando se utilice un procedimiento distinto del abierto o del restringido, el pliego de cláusulas administrativas particulares y el de prescripciones técnicas que hayan de regir el contrato o documentos equivalentes, en su caso, y el documento de aprobación del expediente.
- El objeto detallado del contrato, su duración, el presupuesto base de licitación y el importe de adjudicación, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Los anuncios de información previa, de convocatoria de las licitaciones, de adjudicación y de formalización de los contratos, los anuncios de modificación y su justificación, los anuncios de concursos de proyectos y de resultados de concursos de proyectos, con las excepciones establecidas en las normas de los negociados sin publicidad.
- Los medios a través de los que, en su caso, se ha publicitado el contrato y los enlaces a esas publicaciones.
- El número e identidad de los licitadores participantes en el procedimiento, así como todas las actas de la mesa de contratación relativas al procedimiento de adjudicación o, en el caso de no actuar la mesa, las resoluciones del servicio u órgano de contratación correspondiente, el informe de valoración de los criterios de adjudicación cuantificables mediante un juicio de valor de cada una de las ofertas, en su caso, los informes sobre las ofertas incursas en presunción de anormalidad a que se refiere el artículo 149.4 de la LCSP y, en todo caso, la resolución de adjudicación del contrato.
- La decisión de no adjudicar o celebrar el contrato, el desistimiento del procedimiento de adjudicación, la declaración de *desierto*, así como la interposición de recursos y la eventual suspensión de los contratos con motivo de la interposición de recursos.
- Los procedimientos anulados, la composición de las mesas de contratación que asistan a los órganos de contratación, así como la designación de los

miembros del comité de expertos o de los organismos técnicos especializados para la aplicación de criterios de adjudicación que dependan de un juicio de valor en los procedimientos en los que sean necesarios.²¹ Este deber se impone en el apartado 5 de este artículo 63 de la LCSP.

- La formalización de los encargos a medios propios cuyo importe fuera superior a 50000 euros, IVA excluido, serán objeto, asimismo, de publicación en el perfil de contratante.²²

La LCSP también impone, como novedad, para hacer más transparente la fase de preparación de los contratos un deber de publicación de la planificación de la contratación. De este modo, se establece la necesidad de que las entidades públicas den a conocer su plan de contratación anticipadamente mediante un anuncio de información previa previsto en el artículo 134 en la LCSP que al menos recoja aquellos contratos que quedarán sujetos a una regulación armonizada. Con ello, se logra que los propios actores económicos puedan conocer de manera anticipada qué contratos se tienen previstos licitar y una estimación aproximada de la cuantía de los mismos. No obstante, esta obligatoriedad lo es únicamente con respecto a los contratos sujetos a regulación armonizada, aunque no existe inconveniente alguno en que se pueda publicar, de manera voluntaria, el resto de contratos (RAZQUIN LIZARRAGA y VÁZQUEZ MATILLA, 2017: 126).

Con independencia de lo expuesto hasta ahora, la principal novedad que encontramos en la LCSP en lo que a publicidad respecta, viene dada por la necesidad de publicar la modificación de los contratos, tal y como se señala en el artículo 203.3 de la LCSP, debiéndose hacer la misma conforme a lo establecido en los artículos 207 y 63 de la propia Ley. Una novedad que, sin lugar a dudas, contribuye a dar transparencia a una de las fases del contrato más opacas hasta la fecha, y que permite, por tanto, garantizar el cumplimiento de la normativa al respecto, sobre todo, si se tiene en cuenta la posibilidad que ha incorporado el artículo 44.3.d) de la LCSP, de que se pueda interponer recurso especial en materia de contratación una vez que se publique la modificación, si se entiende que la misma debería ser objeto de un nuevo contrato.

4. Las prohibiciones de contratar: refuerzo de la integridad

Otro ámbito en el cual se ha querido incorporar de lleno el principio de integridad, aunque no ya centrado en el órgano de contratación y el personal a su servicio, sino en los potenciales licitadores, es el de las prohibicio-

²¹ En este caso prevé la necesidad de publicar el cargo de los miembros de las mesas de contratación y de los comités de expertos, sin que sea posible hacer alusiones genéricas o indeterminadas o que se refieran únicamente a la Administración, organismo o entidad a la que representen o en la que prestasen sus servicios.

²² Una obligación que se recoge en el apartado 6 de este artículo 63 de la LCSP, en el cual, además, se señala, al igual que hace con los contratos menores, que la información relativa a los encargos de importe superior a 5000 euros deberá publicarse al menos trimestralmente. La información a publicar para este tipo de encargos será, al menos, su objeto, duración, tarifas aplicables y la identidad del medio propio destinatario del encargo, ordenándose los encargos por la identidad del medio propio.

nes de contratar. Es decir, aquellos supuestos en los cuales una persona no puede acceder a un contrato público, por darse en la misma una circunstancia que, por imperativo legal, le impide, y que implica la existencia de dudas sobre la honorabilidad del contratista, o bien, posibles conflictos de interés en el mismo (FERNÁNDEZ MALLOL, 2014: 121). Es decir, se trata de una limitación de derechos del contratista, la cual ha de ser –o haber sido– impuesta siguiendo un procedimiento determinado, al cual se le aplican principios y garantías que son propios del procedimiento sancionador, como es el caso de la necesidad de motivación y la proporcionalidad.²³ Además, ha de tenerse en cuenta que estas prohibiciones de contratar son absolutas, sin que quepa aplicar restricción alguna, de ahí que quienes incurren en una de ellas no pueden llegar a ser adjudicatarios de un contrato público, con la salvedad de lo dispuesto en el artículo 72.5 de la LCSP, relativo a los programas de cumplimiento.

Del conjunto de prohibiciones que se establecen en este artículo 71.1 de la LCSP, a los efectos del presente trabajo interesa destacar las siguientes:

- Haber sido condenada la persona mediante sentencia firme por delitos de terrorismo, constitución o integración de una organización o grupo criminal, asociación ilícita, financiación ilegal de los partidos políticos, trata de seres humanos, corrupción en los negocios, tráfico de influencias, cohecho, fraudes, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos contra los derechos de los trabajadores, prevaricación, malversación, negociaciones prohibidas a los funcionarios, blanqueo de capitales, delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, o a la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de profesión, oficio, industria o comercio.²⁴

²³ Exigencias impuestas por la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo. El procedimiento que se ha de seguir para apreciar una prohibición de contratar, aparece recogido en el artículo 72 de la LCSP.

²⁴ Ha de precisarse que esta prohibición alcanzará a las personas jurídicas que sean declaradas penalmente responsables, y a aquellas cuyos administradores o representantes lo sean de hecho o de derecho, vigente su cargo o representación y hasta su cese, estuviesen cumpliendo la citada condena. Debe precisarse que la vigencia del cargo o de la representación ha de referirse al momento de la actuación que es objeto de condena penal, y no al momento mismo de de la condena (CANALES GIL y HUERTA BARAJAS, 2018: 125-126). Por otra parte, y con respecto a la corrupción, ha de tenerse en cuenta la Decisión marco 2003/568/JAI del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativa a la lucha contra la corrupción en el sector privado, y con respecto a la delincuencia organizada, la Decisión Marco 2008/841/JAI del Consejo, de 24 de octubre de 2008, relativa a la lucha contra la delincuencia organizada. En cuanto a la lucha contra el terrorismo, ha de acudir a la Directiva (UE) 2017/541 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2017, relativa a la lucha contra el terrorismo y por la que se sustituye la Decisión marco 2002/475/JAI del Consejo y se modifica la Decisión 2005/671/JAI del Consejo; igualmente, la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) núm. 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión.

- Aquella persona que hubiera sido sancionada, con carácter firme, por haber cometido una infracción grave en materia profesional, la cual ponga en entredicho su integridad.
- Cuando la persona hubiera incurrido en falsedad al efectuar la declaración responsable exigida en el artículo 140 de la LCSP, o bien hubiese falseado cualesquiera otros datos relativos a su capacidad y solvencia.
- Estar incurso la persona física o los administradores de la persona jurídica en alguno de los supuestos de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado o las respectivas normas de las Comunidades Autónomas, de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas o tratarse de cualquiera de los cargos electivos regulados en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, en los términos establecidos en la misma.²⁵
- Haber contratado el empresario a personas respecto de las que se haya publicado en el *Boletín Oficial del Estado* el incumplimiento a que se refiere el artículo 15.1 de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado o en las respectivas normas de las Comunidades Autónomas, por haber pasado a prestar servicios en empresas o sociedades privadas directamente relacionadas con las competencias del cargo desempeñado durante los dos años siguientes a la fecha de cese en el mismo.²⁶

El legislador, de cara a garantizar la eficacia de las prohibiciones reseñadas, y consciente de la realidad empresarial y de los continuos cambios que se producen en la titularidad de las empresas, prevé, en el apartado 3 de este artículo 71 de la LCSP, que estas prohibiciones afectarán también a aquellas empresas de las que pueda presumirse que son continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras empresas en las que hubiesen concurrido aquellas. Además, en aquellos casos en los cuales concurre una unión temporal de empresas, se aplicará la prohibición a la misma en el momento en el cual una de las empresas incurra en una prohibición de contratar, tal y como establece el artículo 69.8 de la LCSP (MEDINA ARNAIZ, 2018).

No obstante, el legislador, en cumplimiento del artículo 57.6 de la DCP prevé la posibilidad de que aquellos licitadores que, tras haber sido impuesta una prohibición de contratar a consecuencia de la comisión de un delito, puedan concurrir a la licitación siempre y cuando hubiese establecido un programa de cumplimiento, un *compliance program*, que ofrezca pruebas fehacientes de ser viable. Una posibilidad que se ha desarrollado en el dere-

²⁵ Esta prohibición se extiende, según el artículo 71.1.g) de la LCSP, a los cónyuges, personas vinculadas con análoga relación de convivencia afectiva, ascendientes y descendientes, así como a parientes en segundo grado por consanguinidad o afinidad de las personas a que se refieren los párrafos anteriores, cuando se produzca conflicto de intereses con el titular del órgano de contratación o los titulares de los órganos en que se hubiere delegado la facultad para contratar o los que ejerzan la sustitución del primero.

²⁶ Esta prohibición de contratar se mantendrá durante el tiempo que permanezca dentro de la organización de la empresa la persona contratada con el límite máximo de dos años a contar desde el cese como alto cargo.

cho interno español a través del artículo 72.4 de la LCSP, el cual, junto con la normativa europea, tiene un objetivo clave en materia de integridad, como es el incentivar a las propias empresas a desarrollar medidas de autorregulación, con las cuales evitar que se realicen conductas que sean constitutivas de delito (LÓPEZ DONAIRE, 2018).

5. Medidas organizativas como garantía y refuerzo de la integridad

a) La nueva regulación de las mesas de contratación

Dentro de la LCSP nos encontramos con una cuestión de vital importancia en esta materia, fundamentalmente a la hora de adjudicar los contratos, como es la normativa reguladora de la mesa de contratación y su funcionamiento. A tales efectos, debe destacarse en primer lugar, la novedad en la regulación de las mesas de contratación que se establece en el artículo 326 de la LCSP, sobre todo mediante las limitaciones que introduce en lo que a los miembros de la misma respecta, y que se contempla en el apartado 5 de este artículo, y que tienen como objetivo garantizar la imparcialidad de la misma. De este modo, precisa que «en ningún caso podrán formar parte de las Mesas de contratación ni emitir informes de valoración de las ofertas los cargos públicos representativos ni el personal eventual», prohibición que en este caso es una novedad de la LCSP, que la establece de manera tajante y taxativa, sin que prevea excepción alguna a esta prohibición novedosa de la norma, aunque en lo que al personal eventual respecta, con anterioridad la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado ya se había pronunciado expresamente, no permitiendo al mismo formar parte de las mesas de contratación,²⁷ aunque era una práctica que se venía haciendo –no permitir a estas personas formar parte de las mesas de contratación–, en la medida en que, al no prever la normativa vigente –el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público–, la posibilidad de que formasen parte de este órgano de asistencia y colaboración, se entendía que no podían formar parte de las mismas (RAZQUIN LIZARRAGA y VÁZQUEZ MATILLA, 2017: 238).²⁸

Pero no es esta la única prohibición contemplada expresamente por el artículo 326.5 de la LCSP de que determinadas personas puedan formar parte de la Mesa de Contratación, sino que, además, y es una novedad, limita a su vez la presencia del personal funcionario interino únicamente a los supuestos en los cuales no existan funcionarios de carrera suficientemente cualificados y así se acredite en el expediente. Tampoco podrá formar parte de las Mesas de contratación el personal que haya participado en la redacción de la documentación técnica del contrato de que se trate, salvo en los supuestos a que se refiere la Disposición adicional segunda, la cual, en sus apartados 7 y 8 viene a recoger las mismas prohibiciones que hemos expuesto anteriormente, aunque permite que la misma sí esté presidida por un miembro

²⁷ Véanse al respecto los informes 13/2001, de 3 de julio de 2001 y 49/2008, de 29 de enero de 2009.

²⁸ Una prohibición idéntica a la expuesta se recoge para las Juntas de Contratación de la Administración del Estado en el artículo 323.4 de la LCSP.

de la Corporación Local.

b) La Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación

Una de las principales novedades de la LCSP ha sido la creación en el artículo 332 de la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación, como un órgano encargado de velar por la aplicación de la normativa de contratación pública, y, en particular, tal y como expresamente señala el apartado primero de este artículo, «promover la concurrencia y combatir las ilegalidades».²⁹ No obstante, la creación de la misma no ha sido algo novedoso del legislador español, sino que es fruto del cumplimiento de una de las recomendaciones que desde instancias europeas se venían haciendo desde el año 2016, y que venían achacando a España que no dispusiera aún de un organismo específico y autónomo que tuviera como función principal garantizar la eficacia y el cumplimiento de la legislación en materia de contratación pública.³⁰

Su puesta en marcha se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 256/2018, de 4 de mayo, por el que se modifica el Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.³¹

En cuanto a sus funciones, se detallan de manera amplia en el apartado 6 de este artículo 332 de la LCSP, destacando la señalada en la letra e) del mismo, conforme al cual le corresponde verificar que se apliquen con la máxima amplitud las obligaciones y buenas prácticas de transparencia, en particular las relativas a los conflictos de interés, y detectar las irregularidades que se produzcan en materia de contratación.³² En estos casos, si se tiene el conocimiento de hechos constitutivos de delito o infracción administrativa, la

²⁹ La importancia de la creación de este órgano es tal que ha sido considerada en «términos históricos, el cambio más relevante acaecido en la denominada gobernanza de la contratación desde la creación, en los años 60 del siglo pasado, de la Junta Consultiva» (BETANCOR RODRÍGUEZ, 2018).

³⁰ En concreto esta recomendación se hacía en el considerando 14 de la Recomendación de Decisión del Consejo por la que se formula una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a la reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo, de 27 de julio de 2016, COM (2016) 518 final.

³¹ No obstante, el deber de creación de este órgano se deriva del artículo 83.1 de la DCP: «Con objeto de garantizar una aplicación correcta y eficaz, los Estados miembros velarán por que al menos las funciones establecidas en el presente artículo sean ejercidas por una o varias autoridades, organismos o estructuras. Comunicarán a la Comisión todas las autoridades, organismos o estructuras competentes para ejercer dichas funciones» (SANTIAGO FERNÁNDEZ, 2019).

³² En cuanto al resto de funciones de este órgano, son las siguientes: *a)* Coordinar la supervisión en materia de contratación de los poderes adjudicadores del conjunto del sector público. *b)* Velar por la correcta aplicación de la legislación de la contratación pública a los efectos de detectar incumplimientos específicos o problemas sistémicos. *c)* Velar por el estricto cumplimiento de la legislación de contratos del sector público y, de modo especial, por el respeto a los principios de publicidad y concurrencia y de las prerrogativas de la Administración en la contratación. *d)* Promover la concurrencia en la contratación pública y el seguimiento de las buenas prácticas.

Oficina dará traslado inmediato, en función de su naturaleza, a la fiscalía u órganos judiciales competentes, o a las entidades u órganos administrativos competentes, incluidos el Tribunal de Cuentas y la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

Conclusiones

La nueva LCSP ha querido implantar de manera definitiva el principio de integridad en la contratación pública, apostando con ello a un principio que venía impuesto por las continuas Directivas europeas en esa materia.

Este principio tiene su principal traslación al campo del conflicto de intereses y de la transparencia y publicidad de los contratos. Unos ámbitos que se han regulado y reforzado en la nueva normativa, aunque necesariamente deberá ser auxiliada por la legislación de transparencia y buen gobierno, que desde el ámbito estatal y autonómico se viene aprobando. Las nuevas obligaciones de publicidad en el perfil del contratante, lejos de ser una carga para el órgano de contratación, han venido a ayudar a salvaguardar la integridad. El control que se ha acrecentado con esta transparencia, contribuyendo con ello a garantizar la legalidad.

Se ha creado un órgano nuevo, como es la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación, en la que se han puesto grandes esperanzas. Veremos, con el paso del tiempo, si las mismas son ciertas, y por tanto consigue su objetivo: mejorar la contratación pública.

Bibliografía citada

- BETANCOR RODRÍGUEZ, A. (2018): «Oficina independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación», en GIMENO FELIÚ, J. M.^a (dir.), *Estudio sistemático de la ley de contratos del sector público*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 689-713.
- CANALES GIL, A. y HUERTA BARAJAS, J. A. (2018): *Comentarios a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público*, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (2014): *El Principio de Integridad en la Contratación Pública*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- FERNÁNDEZ MALLOL, A. L. (2014): «La integridad del procedimiento de contratación pública en el derecho de la Unión Europea. El conflicto de interés y su incidencia sobre la regulación de las prohibiciones para contratar, las causas de incompatibilidad y las disposiciones sobre transparencia y buen gobierno», *REALA Nueva época*, núm. 2, julio-diciembre, págs. 117-130.
- GIMENO FELIÚ, J. A. (2014): *El nuevo paquete legislativo comunitario sobre contratación pública. De la burocracia a la estrategia*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- HUERGO LORA, A. (2005): «El Derecho español de contratos públicos y el Derecho comunitario», *REDA*, núm. 126, págs. 217-246.
- LÓPEZ DONAIRE, M.^a B. (2018): «Compliance y contratación en la nueva Ley de Contratos del Sector Público», *Contratación Administrativa práctica*, núm. 153, págs. 48-54.
- MEDINA ARNAIZ, T. (2018): «Las prohibiciones de contratar», en GIMENO FELIÚ, J. M.^a (dir.), *Estudio sistemático de la ley de contratos del sector público*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 749-802.
- MIRANDO DÍAZ, J. (2019): «La Ley 9/2017 y la prevención de los conflictos de intereses:

- consideraciones y propuestas de aplicación», *Contratación Administrativa práctica*, número especial, enero, págs. 20-28.
- MORENO MOLINA, J. A. (2018): *Hacia una compra pública responsable y sostenible*, Tirant lo blanch, Valencia.
- RAZQUIN LIZARRAGA, M. M.^a y VÁZQUEZ MATILLA, F. J. (2017): *La adjudicación de contratos públicos en la nueva Ley de Contratos del Sector Público*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- SANTIAGO FERNÁNDEZ, M.^a J. (2019): «La Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la contratación: la estrategia nacional de contratación», *Contratación Administrativa práctica*, número especial, enero, págs. 166-172.
- TEJEDOR BIELSA, J. (2018): *La contratación pública en España ¿Sobrerregulación o estrategia*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor.
- VÁZQUEZ FERNÁNDEZ, B. (2019): «La problemática del contrato menor», *Contratación Administrativa práctica*, número especial, enero, págs. 112-117.

Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral:

Oviedo, año 1613.¹ Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano

*Justo García Sánchez**

*Beatriz García Fueyo**

PALABRAS CLAVE

Contencioso – Cabildo – Regimiento – Siglo XVII – Recepción – Derecho romano

KEY-WORDS

Contentious - Ecclesiastical person - Regiment - XVII century - Reception - Roman law

Abstract

In June of 1613 a legal confrontation arose between the cathedral chapter and the municipal regiment of Oviedo, because of the place that this last corporation had to occupy in the first diocesan temple of Asturias, to which the prebendados of the diocesan major church openly opposed. After resorting to the council of Castile, there was a double car, of sight and magazine, favorable to the City Council, and executed with reluctance by the ecclesiastical juridical person. In this incident the reception of various institutes of Roman law is observed.

¹ Ningún homenaje tiene mayor justicia en su realización como el que se tributa al profesor y dos veces doctor Antonio Aparicio Pérez, cuya existencia puede resumirse en dos términos *bonus et doctus*. Recuerdo ahora la anécdota que me contó, hace unos meses, durante el largo proceso de su enfermedad, porque disfrutaba con su recuerdo, riendo distendidamente, y alabando la procedencia de la noticia, su padre, antiguo servidor público en Hacienda. Celebraban la fiesta del patrono corporativo, y uno de sus colegas aprovechó el momento de finalización del ágape, para exponer una tesis que no gustó a los jefes del servicio, puesto que afirmó: «nosotros, en Hacienda, no deberíamos tener como patrono a..., sino a San Dimas, el Buen ladrón». La propuesta provocó estupor en los responsables de la entidad a la que estaba adscrito, y el proponente fue fulminado de su cargo. Decía Antonio Aparicio una frase muy lapidaria: la injusticia es responsabilidad de los que la cometen, pero también de los que dejan pasar que se cometa, sin intervenir para que no tenga lugar. Que Dios te premie tu mucho trabajo, sacrificio y entrega a la Universidad de Oviedo, después de casi cuarenta años en plenitud de capacidad y preparación profesional para tu especialización en Derecho financiero. D. E. P.

*Universidad de Oviedo.

*Universidad de Málaga.

Síntesis

En junio de 1613 surge un enfrentamiento jurídico entre el cabildo catedralicio y el regimiento municipal de Oviedo, a causa del lugar que esta última corporación debía ocupar en el primer templo diocesano de Asturias, a lo que se oponían abiertamente los prebendados de la iglesia mayor diocesana. Después de recurrir al consejo de Castilla, se produjo un doble auto, de vista y revista, favorable al Ayuntamiento, y ejecutado con reticencia por la persona jurídica eclesiástica. En este incidente se observa la recepción de diversos institutos de Derecho romano.

En la actualidad son escasos los universitarios que puedan exponer en su *iter* académico la diversidad de estudios que realizó el homenajeado, y la pluralidad de materias impartidas, que recuerdan los antiguos Auxiliares de principios del siglo xx, quienes eran docentes en múltiples disciplinas, ya que tuvo encargos, ejecutados con todo rigor y fundamento, en Economía, Hacienda, Derecho Penal, con reflexiones interesantes en los ámbitos de la Filosofía del Derecho, Historia del Derecho e Historia del Derecho romano; pero también ejerció, como magistrado sustituto, formando sala, en lo Contencioso, siempre con la especialidad del Derecho Financiero y Tributario, que fue su gran pasión, además de la Literatura, su Antonio Machado y tierras de Soria, practicando el principio de Ulpiano: *Iurisprudentia humanarum ac divinarum rerum notitia, iusti atque iniusti scientia*.²

En este abanico de actuaciones jurídicas tan prolíficas, ponemos hoy en consideración un asunto que tiene pluralidad de facetas, ya que el conflicto jurisdiccional se origina con una cuestión de protocolo institucional, que da lugar además a un expediente administrativo, tramitándose en el contencioso en un doble ámbito de competencia jurisdiccional, el eclesiástico y el secular, con unas consecuencias penales, en el ámbito Canónico, aparte de las secuelas tan distintas que conllevó para los comisarios de las personas jurídicas implicadas.³

Los hechos pueden resumirse en estas palabras: el 6 de junio del año 1613, coincidiendo con el día de Corpus Christi, gran celebración eucarística y procesión solemne por las calles de Vetusta, el Consistorio municipal toma el acuerdo de acudir a los actos litúrgicos en forma de ciudad, pero precedidos los regidores, con el corregidor al frente, de dos maceros, en lugar de los porteros, quienes iban revestidos con sus trajes de gala y las mazas de solemnidad, instalándose la corporación municipal, antes del inicio de la ceremonia, en la capilla mayor catedralicia, a la vista de los capitulares del primer templo diocesano, además de colocar los dos maceros cada uno a un lado de la puerta de acceso a dicha capilla.

Aunque no se detallan los diversos enfrentamientos verbales que tuvieron lugar entre los prebendados y los munícipes, es evidente que ante los reiterados requerimientos de los canónigos para que se marcharan los maceros y

² D. 1, 1, 10, 2. Ulpiano *libro primo regularum*.

³ Abreviaturas: AGS = Archivo General de Simancas; RGS = Registro General del Sello; ACO = Archivo capitular de Oviedo; AAO = Archivo del Ayuntamiento de Oviedo; AHPA = Archivo Histórico Provincial de Asturias; ASV = Archivo Segreto Vaticano; CIC = *Codex Iuris Canonici*; DDC = *Dictionnaire de Droit Canonique*.

que una parte significativa del regimiento local se ubicara fuera de dicho lugar, no tuvieron otra respuesta que la de afianzarse en los bancos que ocupaban, de tal manera que de un lado, ante el elevado número de canónigos, prebendados, y ministros del altar y, por otro, la presencia numerosa de regidores con su cortejo de colaboradores, esa parte del templo estaba muy densamente poblada, lo que no permitía a los nobles e hidalgos asturianos, que no eran miembros del regimiento, pero mantenían muy buena relación de cordialidad social con los capitulares, instalarse en ese recinto sacro, para seguir las ceremonias litúrgicas de la festividad, a favor de los cuales se muestra claramente la persona jurídica eclesiástica.

Dada la negativa de los regidores a cumplir con los requerimientos efectuados, la persona eclesiástica acude al obispo, quien pudo hacer, bien verbalmente, bien a través de un *nuntius* o mensajero, nuevo requerimiento al corregidor y miembros del ayuntamiento, para que abandonaran el espacio que ocupaban, y ante su reiterada negativa, optó por una doble sanción: los excomulgó, y además les puso un entredicho, de modo que de inmediato se procedió a la ejecución de la primera, y se publicó la segunda.

Ni las actas del cabildo ni las del consistorio facilitan con detalle los hechos, pero la representación elevada al Consejo de Castilla permite una imagen precisa y rigurosa de ellos, que es el punto de partida del conflicto, jurisdiccional y administrativo, suscitado a continuación:⁴

Phelipe de Matienço en nombre de don Juan de Rrueda y Herrera nuestro corregidor desa dicha ciudad y de la demás Justicia y rregimiento della nos hizo rrelaçion questando sus partes en quieta y paçífica possession y costumbre de yr en forma de ciudad en las proçesiones generales que se haçian el dia del Santissimo Sacramento y su otavario, y otros festivos y solenes despues de cerrado el coro eclesiastico con bos el dicho obispo o preste y de llevar tras del y consecutivamente al prinçipio sus porteros con varas en las manos y tras ellos los procuradores de la dicha ciudad y scrivanos del ayuntamiento y despues los rregidores por su antigüedad hasta que el dicho nuestro corregidor con los juezes dessa dicha ciudad cerrava la dicha orden y coro =

El dia del Santissimo Sacramento deste presente año de mill y seiscientos y treze observando esa dicha ciudad la forma y horden que avia tenido⁵ y aviendo puesto en lugar de los porteros dos maçeros por hir con el ornato y de-

⁴ AGS. Cámara de Castilla. RGS. Julio de 1613.

⁵ Se refieren al ceremonial que el Consejo de Castilla aprobó, mediante auto, una década con anterioridad: VILLA GONZÁLEZ-RÍO (1987: 44), Ceremonial de la ciudad con el cabildo de la santa Iglesia Catedral, n.º 5699, año 1663: Real Cédula de Felipe IV, fechada en Madrid el 3 de octubre de 1663, con inserción de una Provisión, sacada del Archivo de Simancas y fechada en Madrid, el 23 de mayo de 1595, librada en un pleito litigado entre esta ciudad y el ilustrísimo señor don Alonso Martínez de la Torre, obispo de ella, sobre lugares que en las procesiones y actos públicos han de ocupar los señores Obispos, Corregidor y Ayuntamiento. Sigue un Auto del Consejo de 11 de setiembre de 1604 en el que se manda puedan ir con la ciudad los demás Ministros y oficiales, que son partes y cuerpo de Ayuntamiento, y como tales suelen concurrir a los actos públicos (la Real Cédula de 1663 fue dada a petición de la ciudad de Oviedo, que había perdido la de 22 de octubre de 1604, en la que se señalaban los lugares que en las procesiones y actos públicos habían de ocupar los Obispos, Gobernadores y Ayuntamiento). Despacho 1. Anaquel B, leg. 12, doc. 23. Sign. Antigua, Ceremonial con el Cabildo de la Santa Iglesia, legajo 12, n.º 1.

mostración que convenia a Ciudad de las obligaciones y calidad de su parte, por ser como hera caveça del serenísimo Principado de Asturias de Obiedo y Primero patrimonio real del primogenito Serenísimo Principe despaña y de la antigüedad y nobleza que hera notorio y porque los dichos mazeros los llevaban otras ciudades y villas de nuestros Reynos que no tenían las dichas calidades y aviendo salido en la dicha forma de las casas de su ayuntamiento e ydo a la yglesia mayor se avia entrado/en la capilla mayor della donde otras bezes y en semejantes dias y fiestas solia estar dejando los mazeros fuera de la puerta de la capilla y sin otra causa tomandola de que otros años esa dicha ciudad avia llevado porteros de vara alta y que ahora en su lugar ponía a los dichos mazeros⁶ el provisor de esa dicha ciudad avia empezado a mover alboroto y escandalo diciendo con mucha colera a los dichos sus partes que no avia de salir la prozesion hasta que quitasen los dichos mazeros y que de orden y acuerdo de bos los susodichos se lo venia a avisar a que el dicho nuestro corregidor le avia dado satisfacción representandole las congruencias que avia para que esa dicha ciudad fuese en la dicha forma y que tanvien lo hera para la autoridad de la dicha yglesia detras de cuyo perlado y auditorio yvan las insignias de esa dicha ciudad y que en lugar que solian yr los porteros con varas hera de mayor luzimiento el yr mazeros con gorras ropas y mazas y bien-dose convenzido de las razones que se le avian propuesto avia dicho al dicho nuestro corregidor que hiciesse quitar los dichos mazeros, y no los echando desde luego lo descomulgava a el y a su teniente y aunque las dichas çensuras tenían conocida nulidad por averse proveydo sin pedimiento de parte ni conocimiento de causa ni por escrito y en día de Pasqua tan solene a mayor abundamiento, los dichos sus partes avian apelado en tiempo debido, con que en qualquier otro acontecimiento quedaria suspendido su efeto sin embargo de lo qual bos el dicho obispo, y el dicho provisor yn continente verbalmente aviades ydo agravando general y nominadamente las dichas escomuniones hasta poner entredicho y çesaçion *a divinis* cubriendo//el rretablo de luto, y matando las candelas y lanparas, y desconpuniendo los altares, y cubriendo la Cruz con belo negro, y quitándoos bos el dicho obispo la capa carmesì que os aviades puesto otra de morado y cubierto la cabeza y bos y todos los capitulares os aviades salido del coro y ydo al claustro donde a puertas zerradas y en boz baja se avian comenzado a hazer los ofiços divinos de que avia nazido muy grande escandalo y alboroto entre los vecinos de esa di-

⁶ El punto de partida de este ceremonial municipal procede del gobernador Zapata: MIGUEL VIGIL (1991: 475, n.º 948): Sesión municipal de 27 de junio de 1587, en la que el gobernador del Principado, Lope Zapata, pide que «en el Ayuntamiento manden que haya porteros con sus mazas de plata y sus ropas largas y los escudos de la Ciudad con sus cadenas y borlas de la misma librea, guarnecido de terciopelo, al cuello, y lo mismo las ropas, para que en todas las demostraciones que la Ciudad hubiere de hacer yendo a las procesiones públicas como la del día de Corpus Christi y otras señaladas del año vayan por Ciudad en esta forma: Los personeros delante y tras ellos los Secretarios del Ayuntamiento y luego los Regidores de dos en dos, el más antiguo a la mano derecha aunque se triquen bancos, y tras los dichos señores Regidores vayan los Jueces en esta forma, por la orden que se sientan en este ayuntamiento guardando ni mas ni menos, en que vaya el Gobernador y su Teniente como en el se sientan, porque yendo desta manera parece que se va con la autoridad que se debe y de otra cualquiera que vaya no va bien sino muy desautorizada porque se hace muy poco caso e quenta della; y hace de pedir al señor Obispo e Cabildo desta Santa Iglesia que manden dar lugar en la dicha Santa Iglesia donde en los asientos no se metan otras personas sino los deste Ayuntamiento ansi para las procesiones y onrras de los Reyes y otros actos públicos de ciudad y para los sermones de la quaresma; que lo hace saber a la Ciudad para que lo confiera y trate...».

cha ciudad y otros muchos forasteros que avian venido a ver celebrar la fiesta del Santissimo Sacramento cuya procesion se avia dejado de azer⁷ y salir publicamente por las calles por donde solia salir a ynstançia de bos el dicho cavildo y por las persecuciones que aviades hecho con el dicho obispo y su provisor para que proçediesen adelante con las dichas çensuras⁸ y lo peor hera que por desautorizar a sus partes los avian publicado por tales escomulgados a los dichos sus partes en todas las yglesias donde se avia hecho la dicha fiesta en el octavario aunque heran dias festivos, siendo contra dispusiçion del derecho. Y para que de aqui adelante çesasen semejantes escandalos y sus partes no fuesen perturbadas en el modo con que avian de yr y estar en las dichas proçesiones con la autoridad y ornato que se requeria y se les devia nos pidio y suplico mandasemos proveer de remedio competente para que en otras ocasiones no se hiçiesen semejantes agravios y molestias a sus partes, y que para su execucion se despachasen las cartas y provisiones nuestras y recaudos nezarios y hizo presentacion de çierta ynformacion y testimonios/ o como la nuestra merced fuese.

En qué momento se produjeron las representaciones institucionales y se instaron judicialmente las pretensiones por cada parte resulta poco preciso actualmente, ya que carecemos del Archivo Histórico Diocesano de Oviedo, en el que se conservaba el recurso judicial ante el provisor, promovido por el cabildo, aunque se personó en el mismo el Ayuntamiento, para que se declarase la nulidad de las actuaciones del provisor y las del prelado, fundamentalmente por una doble causa:⁹ se pusieron la penas canónicas sancio-

⁷ Sorprende que se diga que se suspendió la procesión solemne, pero no se aluda a la celebración por el claustro, porque se abonan, de los propios municipales, el gasto de los danzantes: AAO. Libranzas de propios, 1605-1627, D-6 bis, fol. 568r: Juan Fidalgo vecino de Oviedo, recibe dos ducados a 12 de julio de 1613, por «ayuda del gasto que se ace en hacer las danças que aconpañen el Sanctissimo Sacramento el dia del Corpus y otabario».

⁸ El término *censura* admite múltiples significados en el Derecho de la Iglesia, que lo tomó del derecho romano. Ante todo, indicaba el cargo de censor, básico en la comunidad romana republicana, pero en medio de la confusión que su terminología produce en la legislación y doctrina desde Roma, los canonistas y moralistas, antes del CIC de 1917, como el granadino Francisco Suárez, define la censura como una pena espiritual y medicinal, que infligida por la autoridad eclesiástica competente a un bautizado delincuente y contumaz, le priva del uso de algunos bienes espirituales, o según sus propios términos «*Censura est poena spiritualis et medicinalis, privans usu aliquorum spiritualium bonorum, per Ecclesiasticam potestatem, ita imposita, ut per eandem ordinarie absolvi possit*». SUÁREZ, FRANCISCO, S. I., granatensi, *Disputatorium de censuris in communi, in communi, excommunicatione, suspensione, et interdicto, itemque de irregularitate*, Conimbricæ 1603, pág. 3. Cf. FILGUERA (1690: 1-53): qué es la censura, quién la puede imponer, en qué condiciones se pueda poner, causa material remota y próxima de la censura. NAZ (1942: 169-181) pone énfasis en que la censura es una pena, impuesta al *homo baptizatus, delinquens et contumax*, que supone una privación, mientras el sujeto no se aparte de la contumacia. Mientras la excomunión excluye de la administración y recepción de sacramentos y sacramentales, y es indivisible, mientras que el interdicto, en cuanto tal, priva al culpable, clérigo o laico, del uso de los sacramentos y sacramentales, además de otros bienes espirituales, pero es divisible en su eficacia. NAZ (1942: cols. 169-181, s. v. censures (peines)). Sobre su régimen en el CIC de 1917, *vid.* PALAZZINI (1962: 636-640 y bibliografía). Sobre el régimen de las censuras en el CIC de 1983, *vid.* por todos, BERNAL (2012: 49-51 y bibliografía); BORRÁS (2012: 67-69).

⁹ Sobre la censura injusta, hasta Graciano, no existió una doctrina cierta y bien delimitada, aunque en muchos textos del Derecho se indica que una sentencia, aunque injusta, debe ser ob-

natorias en día festivo, sin reclamación de parte, porque el cabildo no había recogido por escrito el fundamento de la expulsión de los regidores de la capilla mayor, sino que todo fue en una exposición verbal, sin referir minuciosamente el alcance de la conducta incumplida y los motivos alegados, pero también porque se había hecho apelación conforme a Derecho, y sin olvidar que en día festivo se proclamó el entredicho, todo lo cual, en criterio de la autoridad secular, era causa de escándalo.

Tampoco podemos precisar todas las medidas acordadas por los miembros de ambas personas jurídicas, aunque disponemos de algunos elementos que permiten entender el desarrollo de los hechos. Si nos referimos al cabildo, sus actas dan noticia, con data del mismo día 6 de junio de 1613, de una sesión de la persona eclesiástica bajo presidencia del vicario del deán Asiego, que se encontraba en la congregación de iglesias catedrales del Reino de Castilla y León, que se celebraba en Toledo, en la que se da cuenta inmediata de lo que entendían eran actuaciones previas municipales en previsión de la oposición capitular, así como el verdadero motivo que los prebendados tenían para oponerse al comportamiento de los regidores, además de la sustitución de los porteros por los maceros:¹⁰

In marg. Maçeros de la Ciudad en la proçession del Corpus Christi.

En el cabildo desta santa iglesia jueves seys de junio día de Corpus Christi el señor licenciado Joan Lopez de Haro canonigo y vicario de dean¹¹ junto a sus mercedes para dar la relacion de como le an dicho que la Çiudad tiene maçeros con maças y librea para venir oy a la proçesion y an llevado bancos a San Francisco que vean si esto es en algun perjuicio de la iglesia el sacar esta novedad. Y estando tratando dello, vinieron a avisar del choro, que en la capilla mayor estaba ya el regimiento y la tenian ocupada toda, y los maçeros con sus ropas y maças estan puestos en la puerta de la capilla cada uno a su lado.

servada, alegando el autor del Decreto unas palabras de San Gregorio Magno: «*sententia Pastoris, sive justa sive injusta, timenda est*», C. 11 q. 3 c. 1. El papa Alejandro III y los decretistas posteriores mantuvieron que la pena debía ser cumplida, no por su valor y obligación intrínseca, sino por la sumisión a la autoridad, y esta teoría pasó a las Decretales, viniendo desarrollada por los glosadores, de tal manera que en el siglo XIII los canonistas no diferencian entre pena justa o injusta, salvo error intolerable. Se asumió que una censura dada por un motivo «manifestamente» injusto era nula y carecía de valor, de modo que autores como Domingo de Soto y Cayetano defendieron abiertamente la doctrina de carencia de todo valor si la censura era injusta: tal se interpreta si es ilegítima, porque va contra la ley o el derecho. Si el defecto es sustancial, porque viola la justicia natural además de la justicia legal y en materia grave, la censura será injusta e inválida. Si es accidental, que no incide sobre una formalidad requerida bajo pena de nulidad, la censura podrá ser válida, aunque injusta, en cuanto ilícita, y contra la misma habrá la posibilidad de apelar o instar un recurso. La censura podrá ser materialmente injusta, porque carece de fundamento, aunque se hayan observado todas las formalidades legales, y entonces es formalmente válida, pero materialmente injusta, y en cualquier caso será preciso observar las formalidades requeridas bajo pena de nulidad. NAZ (1942: cols. 181-184).

¹⁰ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 26v: Cabildo del jueves, 6 de junio de 1613.

¹¹ Juan López de Haro y Atienza era natural de Provencio (Cuenca), (ACO. *Pruebas de genealogía y limpieza de sangre*, tomo 24, letra L, expediente 11). Fue penitenciario de la iglesia-catedral de Oviedo desde el 9 de julio de 1602, en la penitenciaría que dejó vacante el Sr. Cabañas, que ingresó en la Compañía de Jesús. Vicario en diversas ocasiones, fallece el 28 de mayo de 1630.

Acordaron en esta razón que se suplique a su señoría del señor obispo que proceda con censuras, mandando que la Ciudad no haga novedad con maças ni los metan en esta santa iglesia ni inquieten los officios y proçession, y no lo haciendo que no se haga la proçession, i para pedirlo al señor obispo nombraron a los señores Gordon, Babia, Joan Gonzalez y doctor Mier, y si se ovieren de hacer algunos requerimientos o appellaçiones, o alguna otra diligencia, los ordenen los dichos señores y el doctor Vara.

Al día siguiente, en una nueva sesión de la corporación, recibieron a dos comisionados de las comunidades religiosas ovetenses, de San Francisco y Santo Domingo, quienes rogaron a los capitulares su mediación, para que el prelado absolviera a los excomulgados, que eran el corregidor y su teniente, además de los dos maceros, pero después de agradecerles su petición, y designar comisarios para esa gestión, deciden que el prelado resuelva, como más guste, sin poner mucha insistencia en el éxito del ruego presentado:

Viernes siete de junio.

In marg. Proposicion de los padres Prior y Guardian a su Señoria

Entraron este dia el padre fray Gabriel Rodriguez prior de Santo Domingo y fray Juan Piçarro guardian de San Francisco a pedir a sus mercedes que por la solemnidad y sonos destas octavas y por su generosidad consientan sus mercedes que el señor Obispo absuelva al Governador y Regidores de las çensuras en que estan por el exceso de ayer, y que tambien (vayan) personas deste lugar a suplicarselo. Sus mercedes nombraron a los señores Gordon, Thesoro, Lazcano,¹² Menendez vayan a su señoría y le den las gracias de la merced que ayer su señoría y su provisor hicieron al Cabildo, y lo que ahora estos padres piden y que su Señoría en ello haga lo que mas gustare.

Puesto que la materia era de las que podían originar grandes consecuencias perjudiciales para su punto de vista, en las relaciones con el regimiento, y no era una cuestión incidental, sino de mucho futuro, dada la presencia en Toledo del Dr. Asiego, para otros negocios capitulares, convienen en darle un poder notarial, con data del día 8, sábado, para confiarle su gestión en Madrid.¹³

In marg. Poder señor Dean para los negocios de Madrid y Toledo. Este dia ante Joan Moran de la Rua otorgaron poder para el señor Dean para los negocios de la iglesia en Madrid...

El contenido de la representación otorgada por la corporación capitular al deán no admite discusión sobre su alcance, y se le concede sin limitación

¹² Este canónigo era entonces el rector de la Universidad de Oviedo, para el curso 1612-1613, y tuvo a su cargo la cátedra de Sagrada Escritura o Biblia, desde el año 1608. Cf. CANELLA SECADES (1985: 641 y 675). De su actividad no académica, sirva de testimonio, AHPA. Sección protocolos. Escribano Juan Morán de la Rúa, año 1613, sign. 7011, fol. 275r: Poder que otorga el doctor don Joan Gonzalez de Lazcano canónigo de la catedral de Oviedo y rector de la Universidad, «a favor del doctor Francisco Ybañez de Uribe, canónigo en la misma catedral, para haber, recibir y cobrar y recaudar, en juicio y fuera de el, de Joan de Ynclan clérigo, cura de Luyña del conçexo de Pravia y de sus bienes 22 ducados que le debe por razón de un quartago que le vendi... en Oviedo a 23 de enero de 1613».

¹³ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 27r: Cabildo del sábado, 8 de junio.

alguna, porque se le trasladan todas las facultades necesarias para defender los intereses del cabildo en este asunto,¹⁴ aunque debemos advertir que los prebendados eran conscientes de la singularidad y trascendencia de esta materia, de modo que de forma independiente otorgan otro poder notarial al mismo deán Asiego, para el resto de litigios o asuntos pendientes que estarían confiados a su cuidado:¹⁵

¹⁴ AHPA. Sección protocolos. Escribano Juan Moran de la Rúa, año 1613, sign. 7011, fols. 309r-310r: Poder. La Sancta Yglesia de Oviedo para el dean de la dicha yglesia.

¹⁵ AHPA. Sección protocolos. Escribano Juan Moran de la Rúa, año 1613, sign. 7011, fols. 307r-308r: «Poder de la Sancta iglesia de Oviedo para el dean de esta Sancta iglesia. Por esta publica scriptura de poder sea notorio a los que la vieren como nos los capitulares de la santa iglesia chathedral de san Salvador de la ciudad de Oviedo estando juntos en nuestro cavildo en la parte y lugar a do solemos e llamados por son de campana tañida segun qu lo haçemos de uso y de costumbre en numero y en uno con el licenciado Juan Lopez de Haro vicario de Dedan, el doctor don Juan de Grado arcediano de Bavía el doctor don Juan Ruyz de Villar arcediano de Venavente el doctor don Juan Escudero Maldonado arcediano de Grado el licenciado don Antonio de Arango thesorero el licenciado don Toribio de Vigil Quiñones arcediano de Rivadeo el licenciado don Suero Gonzalez de Ynclan Arango prior Juan de Espinosa Suero Gonzalez Julian de Hevia Juan Lopez de Sama Pedro Lopez Gayoso el licenciado Pedro de Solis Villafañe el doctor Domingo de Mier el doctor Bara Diego Sanchez Pedro Sanchez Gonçalo de Arguelles Juan Gutierrez el licenciado Torivio de Arenas Fernando Arias don Pedro de Liçaraçu Garcia de Lamadrid el doctor Nicolas Estevanez de la Plaça el licenciado Diego Perez Pariente Simon Menendez el licenciado Juan Romero Diego Martinez Galarreta el licenciado Alonso Perez Cotiellos Diego de Guevara Julian Vazquez Gonçalo Tuerto todos dignidades canónigos y prebendados en esta dicha santa iglesia. Por nos y los demás capitulares della ausentes por quien prestamos cauçion de racto otorgamos que damos todo nuestro poder cumplido segun que le havemos y tenemos en mejor y mas cumplidamente puede y debe valer bastante y abundante y lleno de la sustancia que de derecho en tal casso se rrequiere con clausula de poder sustituir un procurador dos u mas y estos revocar y otros de nuevo criar con tal que lo que el uno començare el otro lo pueda fenecer y acabar al doctor don Juan Alonso de Asiego y Rivera dean en esta dicha santa iglesia residente en la villa de Madrid Corte del Rey nuestro señor ausente como si estuviere presente especial y espresamente para que por nos y en nuestro nombre y representando nuestra propia persona pueda parecer y parezca ante el Rey nuestro señor y ante otras qualesquiera justicias asi esclesiasticas y seglares y seguir un pleito que esta dicha santa iglesia trata con el licenciado Alonso Cachero clérigo sobre su limpieça y en rraçon dello pueda pedir y pida en esta causa restitution de los fatales y jurarla = y para que pueda seguir y proseguir otro pleyto que tratamos sobre las redempciones de los conçexos = y otro pleyto que tratamos contra los puertos de Lastres Los Taçones y Candas y Codillero y otros qualesquiera pleitos deste Prencipado sobre el diezmo de las Ballenas y otros pescados que se matan en ellos = y ansimismo le damos el dicho poder para que pueda hacer e haga las deligencias necessarias para la cobrança de los maravedís de un juro que esta santa iglesia y su mesa capitular tiene sobre las alcavalas y rentas reales de la villa de Medina del Campo pidiendo se paguen los maravedis atrassados y asegurar la cobrança de los maravedís del dicho juro que cayeren para adelante y pareciéndole útil y provechoso para esta santa iglesia pedir le situen el dicho juro en otra parte que sea mas acomodada y de menos costo la cobrança y este mas seguro y sea mejor pagado y pedir le despachen en rraçon dello previlexio en forma = y para que pueda seguir y siga otros qualesquier pleito o pleitos que tengamos en la dicha villa de Madrid y ciudad de Toledo contra qualesquiera personas y ellos contra nosotros ansi en demandando como en defendiendo todas las quales dichas causas aqui havemos por espresas como si cada una dellas fueran especificadas y señaladas para que no sea necesario para qualquiera dellas otro mas especial poder y cerca dellos pueda hacer y haga los autos y deligencias necessarios y ganar todas y qualesquiera provisiones reales que se rrequieran y generalmente para en todos nuestros pleitos y caussas que havemos y tenemos y en rraçon de lo susodicho pueda hacer y haga todos y

Por esta publica escriptura de poder sea notorio a los que le vieren como nos los capitulares de la sancta iglesia cathedral de Sanct Salvador de la çuadad de Oviedo estando juntos en nuestro cavildo en la parte e lugar a do solemos, llamados por son de canpana tañida, segun que lo tenemos de uso y de costumbre, en numero y en uno con el licenciado Joan Lopez de Haro vicario de dean...¹⁶ Todos dignidades canonigos y prebendados en esta dicha sancta iglesia, por nos y los demas capitulares della ausentes, por quien prestamos cauçion de racto = Otorgamos que damos todo nuestro poder cumplido segun que le havemos y tenemos y mixor y mas cumplidamente puede y debe valer bastante y abundante lleno de la sustancia que de derecho en tal caso se requiere al doctor don Joan Alonso de Asiego y Ribera dean en esta dicha sancta iglesia con clausula de poder sustituyr un procurador dos o mas y estos rebocar y otros de nuevo criar, con tal que lo que el uno començare el otro lo pueda fenesçer y acabar, especialmente para que en nombre de esta dicha sancta iglesia y por nos y en nuestro nombre y representando nuestras propias personas pueda paresçer e parezca ante el Rey nuestro señor y ante otras qualesquiera Justicias eclesiasticas y seglares, y seguir y proseguir un pleito que la Justicia y Regimiento de esta ciudad nos movio a nos y a esta dicha sancta iglesia en raçon de que el dia del Corpus Christi pasado de este presente año que se contaron seis de este presente mes, entraron en esta sancta iglesia por la mañana/ en forma de ciudad, llevando delante de si dos maçeros y se entraron en la capilla mayor de esta dicha sancta iglesia asentandose y ocupando toda la capilla y dejando los dichos maçeros a la puerta de la dicha capilla cada uno a su lado. Pretendiendo ocupar en forma de çuadad la dicha capilla mayor y los demas asientos honrrados sin dejar asientos a los cavalleros y hijosdealgo principales vezinos de esta çuadad y Principado que no son Regidores, adonde se poder asentar ny estar a los offiçios divinos conforme a la calidad de sus personas, haciendo en ello nueva ynposiçion sin que jamas se hubiese hecho ni usado = y generalmente sobre todos nuestros pleitos y causas que al presente tenemos y tubieremos para adelante contra qualesquiera personas de qualquier estado calidad y condicion que sean y ellos contra nosotros, ansi en demandando como en defendiendo y cerca de todo ello pueda haçer qualesquiera pedimientos alegatos protestas e requerimientose ofresçer ynformaçiones sumarias, e pedir pruebas, e presentar testigos ynformaçiones,

qualesquiera pedimientos e rrequerimientos y protestas... otorgamos este poder en forma ante el presente escribano y testigos que fue fecho y otorgado en nuestro cavildo a ocho días del mes de junio de mil y seiscientos y treçe años estando presentes por testigos Luis Moran de Lavandera y Pedro de toraño y Francisco de Lugones Vandujo vezinos desta ciudad y los dichos otorgantes que doy ffe conozco por evitar prolexidad cometieron a una dignidad y al dicho vicario lo firmen por todos los quales lo firmaron de sus nombres. El doctor Juan de Grado Arcediano de Babia. Juan Lopez de Haro. Rubricado. Ante mi, Joan Moran de la Rua. Rubricado. Dos reales. Rubricado».

¹⁶ «El doctor don Joan de Grado arcediano de Babia = el doctor don Joan Ruiz de Villar arcediano de Venavente = El doctor don Joan Escudero Maldonado, Arçediano de Grado = El licenciado don Antonio de Arango thessorero = el licenciado don Torivio de Vigil Quiñones arcediano de Rivadeo = El liçenciado don Suero Gonzalez de Ynclan Arango prior = Joan de Espinosa = Suero Gonzalez = Julian de Hevia = Joan Lopez de Sama = Pedro Lopez Gayoso = El licenciado Pedro de Solis Villafañe = El doctor Domingo de Mier = El doctor Bara = Diego Sanchez = Pedro Sanchez = Gonçalo de Arguelles = Joan Gutierrez = El liçenciado Torivio de Arenas = Fernando Arias = don Pedro de Liçaraçu = Garcia de Lamadrid = El doctor Nicolas Estevanez de la Plaça = El licenciado Diego Perez Pariente = Simon Menendez = El licenciado Joan Romero = Diego Martinez Galarreta = Diego de Guevara = Julian Vazquez = Gonçalo Tuerto.»

escripturas. E otros autos e papeles necesarias y haçer qualesquiera juramentos ansi de calunnia como diçisorios. E haçer qualesquiera recusaciones de jueçes letrados escrivanos y reçeptores. Y jurarlas y dar causas y ofresçer la ynformacion dellas. E concluir las causas. E pedir sentencia o sentençias auto o autos. Ansi interlocutorias como difinitivas y las en nuestro favor dadas consentyrlas y las en contrario apelarlas y suplicarlas. Y seguir la tal apelación alli y adonde de derecho se deva seguir e pedir costas tasarlas y dar quien las tase y jurarlas y cobrarlas y pedir execuçiones pregones trançe y remate y posesiones de bienes e tomarlas y aprehenderlas y continuarlas y haçer todos los demas autos y diligençias necesarias aunque sean de tal calidad y condiçion que en si requieran otro mas especial poder e presencia personal que quan bastante e cumplido nosotros le havemos y tenemos otro tal y ese mismo para todo lo susodicho damos y otorgamos al dicho dean y a los sustituto o sustitutos. Con todas sus ynçidençias y dependencias ymergençias con tal que la generalidad no derogue a la especialidad// ni por el contrario y le relevamos en forma de la clausula del derecho *judiçium sisti*¹⁷ *judicatum solvi*¹⁸ y nos obligamos y los bienes e rentas de nuestra mesa capitular de tener por firme este dicho poder y lo que en virtud de el fuese ffecho y autuado so espresa obligaçion que haçemos de nuestras personas. E damos poder a las Justicias que ansi nos lo hagan cumplir y renunciación de leyes en general y en especial y la que prohíbe la general renunciacion y lo otorgamos ansi en forma ante el presente escribano y testigos que fue ffecho y otorgado en nuestro cavildo a ocho dias del mes de junio de mil y seiscientos y treçe años estando presentes Joan Rodriguez Luys Moran de Labandera y Pedro de Torañõ y Francisco de Lugones Bandujo vezinos de esta ciudad y los dichos otorgantes que doy fee conozco por hevitar prolegidad cometieron a una dignidad y al vicario lo firmen por todos los quales lo firmaron de sus nonbres. El doctor don Juan de Grado Arcediano de Babia. Juan Lopez de Haro. Rubricados. Ante mi, Joan Moran de la Rua. Rubricado. Derechos dos reales. Rubricado.

Verificando los pasos dados por los munícipes en este negocio, es evidente que, en el mismo mes de junio de 1613, el mismo día 6 celebraron una doble sesión del consistorio, es decir, en la misma jornada del incidente. En la primera,¹⁹ nombraron comisarios que asumieran el estudio y defensa de los intereses del regimiento, de tal manera que a pesar de la convocatoria general del regimiento, al llegar a las casas consistoriales para su celebración,

¹⁷ Es una garantía que procede de la última etapa procesal romana de la *cognitio extra ordinem*, y era prestada por el demandado, para asegurar al demandante su presencia en el juicio, si el reo carecía de recursos económicos, ya que no debían realizarla los ciudadanos de las categorías sociales elevadas, como los terratenientes. Esta medida era acordaba por el magistrado jurisdiccional, a petición del actor, y consistía en una promesa de pagar una suma de dinero, si el demandado no asistía al juicio, o bien se reforzaba el deber de comparecer en juicio y participar en él, a través de fiadores, e incluso mediante el juramento.

¹⁸ Era un medio de protección complementario, otorgado por el magistrado, obligando al demandado que comparecía en juicio a través de un *cognitor* o de un *procurator*, durante la etapa del procedimiento formulario, de que cumpliría la sentencia, pagando el resultado del juicio, en caso de que perdiese.

¹⁹ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fols. 789v-790r: Sesión de las casas de Ayuntamiento de 6 de junio de 1613, presidida por don Juan de Rueda y Herrera gobernador de la ciudad, junto con el licenciado Agustín de Espinosa, teniente general, y otros regidores, entre los que asiste el doctor Moran Bernardo, el licenciado Miranda, el doctor Heredia y el doctor Solares, junto a otros regidores.

puesto que uno de los jueces había sido nombrado ese año por el cabildo,²⁰ le exigieron que no estuviera presente al debate y adopción de cualquier acuerdo, lo que se cumplió sin ninguna discusión,²¹ y por la claridad de lo expuesto en el acta, merece ser transcrita literalmente:

Y estando ansi juntos viniendo de la iglesia mayor para acompañar en forma de çuadad la proçesion del Santo Sacramento como tiene de costumbre y por averse ofreçido dificultad en la dicha iglesia con el señor obispo y cavildo della y...

In marg. Acuerdo sobre lo tocante a las mazas. Rubricado

Este dia la ciudad dijo que aviendo salido de sus casas para ir a la iglesia mayor a acompañar el Santo Sacramento como otras beçes lo acostunbra y entrado en quерpo de çuadad en la capilla mayor de la santa iglesia y mandado antes de entrar en ella que sus maçeros quedasen de la parte de afuera de la reja para que los ministros que por el cavildo asistiesen cerca del Santo Sacramento pudiesen estar y administrar sin impedimento ni enbaraço sin envargo de lo qual el cavildo desta santa iglesia a insistido en que la çuadad entrase sin los dichos maçeros y echo quel señor obispo discierna sus çensuras y se notifiquen al señor gobernador y su teniente general publicandolos por descomulgados asta de *anatema cesaçio a divinis* y por la misma forma fueron publicados los maçeros por descomulgados todo lo qual pareçe contra justicia y derecho y en menoscavo de la autoridad del cuerpo de çuadad y ayuntamiento pues el dicho cavildo sin ser parte quiere ynpedir las ynsinias publicas questa ciudad como las de España suele traer =

Por tanto acuerdo que de los propios y rentas desta çuadad se siga esta causa pues para la defensa della mas lejitimamente que para otras cosas se deven de dedicar y gastar sus rentas y porque conberna que con toda brevedad se acuda a ynbocar el aujilio de la fuerça// en quanto a la descomunion y asimismo que se junten los papeles echos para el yntento prinçipal y que se hagan otros con relaçion verdadera de todo lo sucedido = fueron nombrados para asistir con el señor gobernador para este caso el señor doctor Moran

²⁰ Al año siguiente correspondió su nombramiento al obispo, designando a Diego de la Concha: ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 27v: In marg. «Juez ordinario por su señoría este San Joan 1613. Lunes 24 de junio, dia del glorioso Bauptista Trataron sus mercedes con su señoría del señor obispo don fray Francisco de la Cueva a la election de juez ordinario según costumbre para con los de la ciudad, y este año alternando con el cabildo cupo el nombramiento a su señoría, el qual nombro por tal juez a Diego de la Concha Miera vezino desta ciudad y prioste desta santa iglesia. Sus mercedes le aprobaron y nombraron para notificarle a la ciudad y consistorio a los señores Arcediano de Tineo y Gaspar de Ortega y por pedáneo nombraron sus mercedes a Juan Fernandez ortelano, al postigo».

²¹ «Para acudir a tratar de lo que conviene açerse en este negoçio (del conflicto con el cabildo) se juntaron y por estar en la dicha ciudad (regimiento) Juan Rodriguez Santullano juez de la dicha iglesia por ser nombrado por el cavildo della y por ser negoçio el que se a de tratar al presente tocante a la autoridad de la çuadad se acordó quel dicho Juan Rodriguez se salga del ayuntamiento el qual lo yço de que yo escribano doi ffee» (Juan de Ribera Prada). Sobre los jueces de Oviedo en ese momento, aparte del corregidor, *vid.* MIGUEL VIGIL (1991: 376): jueces de 1612-1613 y 1613-1614: Gabriel de Posada y Gonzalo de Pravia, en el primero, y Alonso de Huer-go Valdés, Lope de Miranda Rivera y Diego de la Concha Miera, el segundo. VILLA GONZÁLEZ-RÍO (1987: 333): Jueces de la Ciudad, que se elegían en San Juan de Junio, 1612-1613: Pedro de Pravia y Gabriel de Posada. Personero, Diego de la Concha. Pedáneos: Pedro Suárez Niçaço y Pedro Fernández. Mayordomo: Toribio Alonso de Villabona. Año 1613-1614: Jueces Alonso de Huer-go y Lope de Miranda Ribera. Personero: Simón de Vigil.

Bernardo el señor licenciado Miranda el señor doctor Eredia y el señor doctor Solares a quienes encarga esta çiudad que acudan al despacho desta causa con el amor de hijos y con la solicitud que acostunbran = y porque para enviar persona deste ayuntamiento y prevenir los negocios que fueren neçesarios para despachalle es menester mas tiempo quel que ai por ser ya dadas las doçe, se acordo que mañana a las ocho del día todos los cavalleros que presentes estan se junten en esta sala de ayuntamiento y nonbren persona qual conviene para el buen despacho deste negoçio = y luego su merced mando que yo escribano notiffique a los cavalleros presentes pena de seis mil maravedis se junten mañana en este lugar a la ora señalada e yo escribano se lo notiffique de que doy fee. Don Juan de Rueda y Herrera. Dr. Moran Bernardo. El licenciado Miranda. Pedro de Aviles Hevia. Rubricados. Ante mi, Juan de Ribera Prada. Rubricado.

Ejecutando el acuerdo adoptado, y cumpliendo el mandato del corregidor, acudieron a su domicilio, el mismo día seis por la tarde, los regidores juristas antes citados, que eran tres doctores y un licenciado, con presencia del teniente general, que asimismo era licenciado, y nombraron a Felipe de Matienzo, como su procurador ante el Consejo de Castilla, a fin de que los representara y defendiera los intereses de la corporación:²²

Abiendo confferido y tratado con el dicho señor gobernador y su teniente general acordaron de dar poder para esta causa a Felipe de Matienço procurador de los Consejos y a Gaspar de Barrientos residente en Corte y a qualquiera dellos con facultad de sustituyr para que en nombre de la dicha çiudad justicia y regimiento della presenten en el dicho Real Consejo la quexa o quejas que fuere necesario y los papeles que fueren nesçesarios y en la prosecucion de la causa hagan las diligencias que convengan que para ello les otorgan el dicho poder quan bastante se requiere y mandaban a mi secretario le de signado y ansi lo otorgaron estando testigos Francisco Lopez de Torres y Toribio Alonso de Villabona y Domingo de Baldes merino y los otorgantes que doy ffe consto lo firmaron de sus nombres. Don Juan de Rueda y Herrera. Rubricado. El licenciado Agustin de Espinosa. Rubricado. Doctor Solares. Rubricado. El licenciado Miranda. Rubricado. Doctor Moran Bernardo. Rubricado.²³

En la reunión del regimiento, celebrada al día siguiente, se adoptó la resolución de nombrar por comisario a uno de los regidores, quien se desplazaría a la Villa y Corte, para que defendiera, juntamente con el procurador anteriormente designado, los intereses municipales, recayendo por suerte, entre los cuatro juristas que formaban parte de la corporación, en el Dr. Morán Bernardo, quien ya había representado a la persona jurídica en anteriores comisiones,²⁴ alguna de las cuales se produjeron lejos del

²² AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 790r: Ayuntamiento de 6 de junio de 1613. In marg. «Poder». Se celebra en casa del gobernador del Principado don Juan de Rueda y Herrera, y en presencia también del licenciado Agustín de Espinosa, teniente general, «el doctor Moran Bernardo, doctor Heredia, licenciado Miranda doctor Solares regidores desta çiudad y comisarios por ella nonbrados para tratar del negocio contenido en el aquerdo de arriba».

²³ Es secretario Juan de Ribera Prada, cuyo protocolo no se conserva en el AHPA.

²⁴ Sirve de testimonio, ese mismo año, AAO. Libros de actas. Sign. A-16, fols. 788r-789r: Ayuntamiento de 29 de mayo de 1613: se da comisión, para ir a Llanera, al doctor Morán Bernardo.

Principado,²⁵ y con notorio éxito, además de tomar el acuerdo de celebrar eucaristías en el convento de San Francisco, incluida la misa de Espíritu Santo, para rogar a la divinidad por la resolución favorable del conflicto, y otras funciones litúrgicas ulteriores, a las que acudiría la corporación en forma de ciudad, con sus maceros y bancos, en abierta contradicción con la excomunión fulminada por el prelado y su provisor:²⁶

In marg. Misa al Espiritu Santo

Acordo la ciudad que se encomiende a Nuestro Señor la buena direction de los negocios que trae acordados y para que esto subçeda mexor, que un dia se junte en su ayuntamiento y salga a uno de los monesterios desta çiuðad en cuerpo y forma della, que sea al monesterio de señor San Francisco²⁷ y en el se pongan los bancos de la çiuðad en la forma que mas convenga a su comodidad y autoridad y se diga una misa del Espiritu Sancto cantada con la soledad que el tiempo diere lugar y que otros dias particulares de fiestas los que paresçiere, la çiuðad se junte en su ayuntamiento y salga a misas con sus maçeros delante en forma de çiuðad, y continue y lleve adelante lo que debe haçer y suplicaron al señor Gobernador que lo trate con el padre guardian y señale dia para ello.

Tratose de nombrar caballero deste ayuntamiento que baya a la villa de Madrid al negoçio con el obispo y cabildo, sobre aber querido quitar de la iglesia los maçeros que yban con la çiuðad a la proçesion del *Corpus* y a dar quenta a los señores del Consejo de lo que en raçon desto se hiço y abiendo conferido sobre ello, les paresçio que baya al dicho negoçio uno de los señores regidores letrados. Y que sea el que saliere en una suerte de quatro que se echen en un cantaro que esta se tiene por mas sana election. Y en esta conformidad se echaron las dichas çedulas y se metieron en quatro pelotas de plata en un cantaro y llamaron un niño pequeño que metio la mano y saco una pelota y en ella salio una çedula que deçia el doctor Moran Bernardo al qual ubieron por nombrado para el dicho effeto. Y todos juntos de una conformidad le dieron poder bastante quanto se requiere para el dicho negoçio y todos los demas que la çiuðad le diere por ynstruçion y en su nombre los señores doctores Heredia y Solares con asistencia del señor gobernador y para

²⁵ VILLA GONZÁLEZ-RÍO (1987: 755): a 16 de enero de 1604 se pagan 887 reales al entonces licenciado Morán Bernardo, vecino y regidor de Oviedo, por haber ido a la ciudad de Valladolid, comisionado por el Ayuntamiento de Oviedo, para seguir los pleitos con las casas de Quirós y Miranda, sobre los asientos de las Juntas Generales que se hacen en la ciudad, y quererse anteponer en ellos a la misma; y sobre el pleito con el deán y cabildo por asientos de ella, que el Ayuntamiento pretende que se le den, y finalmente, por otros negocios de importancia que se le confiaron por la ciudad. Libro de libranzas de propios de la ciudad, AAO. D-6, fols. 190-191. También, *ibid.*, pág. 1140, a 29 de diciembre de 1611: Petición presentada por el doctor Morán Bernardo, regidor, para que se le tome cuenta de los gastos que hizo en Madrid, donde estuvo interviniendo para que se suspendiese la venta que se había hecho de las alcabalas de las feligresías del concejo de Oviedo.

²⁶ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 790v: Sesión de Ayuntamiento de 7 de junio de 1613, que preside el gobernador.

²⁷ En otros momentos de disputa del regimiento con el cabildo se acudía a la iglesia de San Matías, donde celebrarían las funciones litúrgicas previstas, pero en este momento los regidores mantienen una cordialidad especial con los franciscanos, como vemos en AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 791r: Regimiento en las casas de ayuntamiento de 8 de junio de 1613, fol. 800r: en ayuntamiento, de 19 de julio de 1613, se hacen procesiones por los buenos temporales en San Francisco.

sus gastos y salarios acordaron se libren duçientos ducados en los propios de la çuadad y si no los ubiere caydos, el mayordomo los tome prestados de las sobras de millones y desquentos dellos y el dicho poder le dan con sustitucion y aprueban el poder que para este negocio se dio por los diputados a Felipe de Matienço procurador de los Consexos y se le dan para los mas negocios que se pusieren en la ynstrucion y ansi lo otorgaron...

Puesto que algunas de las medidas adoptadas provenían del provisor, además del prelado, y en esa jurisdicción se instó un pleito por parte del cabildo, el regimiento ovetense acordó, al día siguiente, 8 de junio de 1613, personarse en el mismo como demandado, confiando la defensa del litigio a uno de sus miembros, el Dr. Solares,²⁸ que era catedrático de la Universidad de Oviedo, el cual había intervenido en el acto de toma de posesión del Estudio, el 21 de septiembre de 1608, como catedrático de Digesto Viejo, en la Facultad de Leyes:

In marg. Pleyto con el cavildo sobre maças. Acordose que para las diligencias que fueren necesario haçerse en eta çuadad ante el señor obispo della y su provisor y en otra qualquier manera en raçon del pleyto que el cabildo a movido sobre inquietar a la çuadad el llevar maçeros y yr en las proçesiones generales y en los mas oficios divinos, se da comision al señor doctor Solares para que haga la defensa por esta ciudad y todas las diligencias nesçesarias para ella en los tribunales eclesiasticos y seglares y para que lo que fuere necesario... y para las dichas diligencias y seguir los pleitos se da poder a Toribio Alonso de Villabona mayordomo y a... procuradores de Valladolid... Ansimismo acordaron que atento que el señor Moran Bernardo ba a la villa de Madrid a los negocios de la çuadad...

A la luz de las representaciones que llegaron al Consejo de Castilla, este órgano político-judicial hispano, con una real provisión dirigida al regimiento ovetense, y datada en Madrid, el día 19 del mismo mes y año, se dirige a la corporación ovetense en estos términos:²⁹ «Para la justicia y regimiento de Oviedo, que tiene la costumbre inmemorial de acompañar al Santísimo el día del *Corpus* y entrar en la capilla mayor, pero ese año no le dejaron», a fin de que procediera a elevar una información amplia de lo sucedido, y justificar documentalmente la forma que acostumbraba, cuando se personaba la persona jurídica en esa solemnidad.

Consciente de la primera actuación del regimiento, ante dicho órgano político, el cabildo resuelve, el 13 de julio inmediato posterior,³⁰ que el deán Asiego siga residiendo en Madrid, para los negocios capitulares, después de acabada la congregación,³¹ con dos ducados de salario al día, pero dejando pendiente, para la siguiente reunión de la corporación eclesiástica, tratar acer-

²⁸ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 791r: Regimiento en las casas de ayuntamiento de 8 de junio de 1613.

²⁹ AGS. Cámara de Castilla. RGS, fols. s. n. rv. Junio de 1613.

³⁰ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 29r.

³¹ Recuerda Gutiérrez (1987: 224-225), que se conoce como *congregación del clero de Castilla y León*, en la que se insertaba Asturias; la confederación del clero de 36 diócesis incluía Pamplona, para que a través de esta unión se conservaran ilesos los derechos e inmunidades del estado eclesiástico, y de sus respectivas iglesias, aumentando el culto divino y velando por la observancia de la disciplina clerical. No obstante, después de Trento se celebraron periódica-

ca de la conveniencia de enviar a otra persona, que se encargase de los asuntos que tenían en tramitación ante el Consejo, lo que no tuvo lugar, porque todos ellos quedaron en sus manos, tal como venían ya confiados a su persona hasta ese momento.³²

Las personas físicas directamente implicadas en el conflicto eran, de un lado el prelado ovetense, fray Francisco de la Cueva, dominico, hijo del duque de Alburquerque,³³ que había llegado a la mitra de Asturias con cuarenta años y siete meses de edad, después de venir presentado por el cardenal Antonio Zapata, protector de las Iglesias de España, y arzobispo de Burgos, –cuyo primer titular había sido el mirobrigense Francisco Pacheco de Toledo–, en el consistorio celebrado en el Quirinal, el 17 de septiembre de 1612.³⁴ Sorprende que en la *relatio* de su visita *ad limina*, fechada en noviembre de 1613, no aluda al conflicto jurisdiccional que su cabildo acababa de mantener ante el Consejo Real con el ayuntamiento de la localidad,³⁵ capital de su diócesis, en razón del protocolo aplicable en el primer templo diocesano, para fijar el ceremonial previsto en la asistencia institucional de la corporación secular, a los actos eucarísticos y otros de oficios litúrgicos.

Los penitenciados o penados, con las censuras, eran el corregidor de Oviedo, Juan de Rueda y Herrera,³⁶ además de su teniente general, el licenciado

mente en Madrid, normalmente cada cinco años, para hacer frente especialmente a las exigencias económicas que conseguía la Corona española de la Santa Sede, el quinquenio del dezmero, el subsidio y el excusado, con sus repartos. Desde 1587 se acordó celebrar asamblea general cuando la mayor parte de los representantes del clero lo acordase, lo que obligaba a las diócesis a remitir a sus respectivos procuradores, bajo sanción económica impuesta a los incumplidores. Estas congregaciones generales fueron aprobadas por los pontífices, y estaban presididas por los capitulares de Toledo, como iglesia primada, y desde 1591 hubo dos agentes generales, uno en Roma y otro en Madrid.

³² Juan Alonso de Asiego y Rivera, natural de Asiego (Cabres), en 1545, fue nombrado canónigo en la canonjía que fue de Gaspar Florez, y sirvió el deanato que había dejado vacante por fallecimiento Menendo Valdés; designado como deán el 8 de abril de 1598, con posesión el 6 de octubre, fallece el 16 de marzo de 1615.

³³ Cf. GONZÁLEZ DÁVILA (1959: 90); RISCO (1795: 144): dominico, tomó posesión el 11 de diciembre de 1612; *Estadismo de la diócesis de Oviedo. 1902*, Oviedo 1903, pág. 47: fray Francisco de la Cueva, dominico, hijo del duque de Alburquerque, 1612-1615.

³⁴ Era natural de la villa segoviana de Cuéllar, y pertenecía a la orden de Santo Domingo, aunque en algunos asientos, como en la *Hierarchia Catholica* se le hace agustino, y como tal viene incluso citado por el investigador asturiano González Novalín. Hijo del duque de Alburquerque, Beltrán de la Cueva y Castilla, virrey de Aragón, ingresó en la Orden dominicana en el convento de Salamanca, y el proceso para su elevación al episcopado hizo que prestara juramento ante el obispo de Salamanca, que fue el instructor, según consta de las actas del ASV, tomando posesión de la sede episcopal el 11 de diciembre de 1612, falleciendo en Vetusta el 30 de noviembre de 1615. Hizo una visita *ad limina*, a través de procurador, presbítero de la diócesis y beneficiado, Fernando de Meobra, con poder otorgado en Oviedo, ante Agustín de Biedes, el 20 de agosto de 1613, llevando a cabo una sumaria descripción del obispado, que firma igualmente su secretario Fernando de Valdés Flórez. Cf. GAUCHAT (1935: s. v. *Ovetensis*) (Oviedo, en *Hispania*); VELASCO BAYÓN (1974); GONZÁLEZ NOVALÍN (1986: 59 y 61).

³⁵ En la *relatio*, se destaca que en la Cámara Santa hay reliquias tan significativas como las Siete espinas del Señor, o la Vera Cruz, y deja constancia de la diaria afluencia de peregrinos, que provenían no solo de España, sino también de Francia y otras partes del mundo.

³⁶ SANGRADOR Y VÍTORES (1879: 425): Corregidores-gobernadores, año 1609: Juan de Acevedo. Año 1612: Juan de Rueda y Herrera. Año 1615: Sancho de Tovar y Sandoval. Luego vienen ya

Agustín de Espinosa,³⁷ junta y nominativamente con los dos maceros, que reemplazaron ese día a los porteros, de los que conocemos sus nombres, a través de los asientos de cuentas, en los que consta el abono de parte de sus salarios correspondientes a este año, 1613.³⁸ Diego Morán Prada y Pedro Álvarez de la Ribera.

Una sumaria exposición del contenido de censuras, impuestas a estas personas nos obliga a señalar que *censura* es una pena eclesiástica, correspondiente al fuero externo, que impone la autoridad eclesiástica, por la cual se priva del uso de algunos bienes espirituales a los fieles bautizados hasta que se corrijan, abandonando su contumacia.³⁹ Es esencial de las censuras que se priven los bienes espirituales por mandato de la autoridad eclesiástica, y su principal objeto es la corrección de los fieles.⁴⁰ Por ello, en sentido estricto,

ya los corregidores-togados, comenzando en 1619, con Antonio de Chumacero y Sotomayor, pág. 136. TUERO BERTRAND (1972), n.º 22: Juan de Rueda y Herrera, sucedió a Juan de Acevedo, que rigió el corregimiento desde 1609. Era caballero del hábito de Santiago, abad y señor de la casa y abadía de Rueda, junto a Villarcayo, en las siete merindades de Castilla la Vieja, en las montañas de Burgos, tomó posesión del corregimiento y gobierno del Principado el 30 de diciembre de 1612, y le sucedió Sancho de Tobar y Sandoval, el 5 de julio de 1615. *Actas de las Junta y Diputaciones del gobierno del Principado de Asturias*, t. II, de 1606 a 1622. Transcripción y notas de M. L. Velasco González y C. Florianio Llorente, Oviedo, Diputación, 1950, pág. 79, su teniente general y asesor jurídico del gobernador Juan de Rueda, 80 y 112: Agustín de Espinosa. Juan de Rueda: págs. 71, 73, 77, 78, 80, 81, 89, 91, 92, 94, 95, 103, 108, 109, 112: a 15 de julio de 1615, se produce el traspaso de gobierno de Juan de Rueda a Sancho de Tobar, corregidor de la ciudad y Principado de Asturias, «y el dicho don Juan de Rueda Herrera corregidor tomo en su mano la bara de justicia que tenia el licenciado Agustín Despinossa su teniente general, y se llebanto de la silla en questava, y dio y entrego a su merced el dicho don Sancho de Tobar la dicha bara y un baston que su merced trae, que son las ynsinias que traen de justicia; y le dio la posesion del dicho oficio»,

³⁷ AAO. Actas del Ayuntamiento, *op. cit.*, sign. A-16, fols. 775v-776r: A 30 de diciembre de 1612 se presenta el título de corregidor de la ciudad de Oviedo, y gobernador del Principado, de D. Juan de Rueda y Herrera, quien además exhibe otro como «capitán a guerra en esta ciudad y Principado», los cuales fueron obedecidos por el regimiento. «Y luego el dicho gobernador nombro por su teniente general al licenciado Agustín Despinosa que estando presente lo açoit y ansimismo juro de hacer vien y fielmente el oficio... y se le entrego la vara de teniente general...». Sancho de Tobar nombó por su teniente general al licenciado Felipe De Espinosa Marañón, cuyo nombramiento y aprobación que tiene de los señores del Consejo se leyó en la dicha Junta y se le entregó la dicha bara de justicia». Actas de las Juntas generales..., *op. cit.*, págs. 114, 116, 120-122.

³⁸ AAO. Libranzas de propios, 1605-1627, D-6 bis, fol. 577: Se pagan los salarios de los maceros Diego Moran Prada y Pedro Alvarez de la Ribera, treinta y dos reales, a cuenta.

³⁹ Cf. ESCRICHE (1874: 264-267), s. v. *censuras*: la potestad coercitiva de la Iglesia ha de consistir, al menos, en excluir de los beneficios a los indignos, en este caso de los sacramentos, privando de su participación a los que contravienen sus disposiciones, conforme a la Escritura, por la potestad de las Llaves, y disposiciones de los concilios. La potestad de imponer censuras corresponde al que tiene poder de jurisdicción en el fuero externo: pontífice, metropolitanos, obispos, prelados inferiores y otros. Es preciso que los censurados se hallen en la diócesis del que impone las censuras, pues solo en ella tienen jurisdicción, y que no estén exentos de la jurisdicción del que censura, ya que en ese caso será competencia del Romano Pontífice. Por consiguiente, pueden los prelados imponer censuras a los propios súbditos que cometan el delito en su propia diócesis.

⁴⁰ Cf. FERRARIS (1763: 106-109): «*censura, quid sit? significat correctionem quamdam et punitionem, iuxta illud Iuvenalis Satira 1. Est correctio et poena quaedam spiritualis, ac medic-*

no es una pena, aunque desde el momento que no se imponen para enmienda, sino como castigo, se convierten en verdaderas penas.⁴¹

La censura lleva consigo la privación de los bienes espirituales pertenecientes a la comunión de la Iglesia, que por institución divina le están encomendados, como son los Sacramentos, los sufragios públicos, la sepultura eclesiástica, la jurisdicción espiritual y otros, por lo cual solamente son sujetos pasivos de las mismas los que forman parte de la iglesia, es decir, los bautizados.⁴²

Para incurrir en las censuras se necesita la contumacia del delincuente, es decir, que tenga noticia de la censura, y a pesar de ello, cometa el acto que la provoca, si bien para que ese acto esté sujeto a censuras se necesita que sea externo, esto es, demostrado por algún signo exterior; que tenga la entidad de pecado mortal cierto y manifiesto; que esté probado, si resulta del procedimiento, y consumado.

Incorre en las censuras el que manda el delito, el que lo ejecuta y el socio en el crimen, pero no los que dieron ocasión a él, ni los que aconsejaron o no impidieron el hecho, a no ser que se los mencione expresamente. El que incurre en censuras continúa en ese estado hasta que se le absuelve.

Según Inocencio III bajo la terminología canónica de *censura* se comprende tanto la excomunión como el entredicho, como ya hemos referido, además de la suspensión. Las dos máximas autoridades de Oviedo, el corregidor y su teniente, fueron excomulgados con *anathema*, y afectados con el entredicho, sin olvidar la cesación *a divinis*. Siguiendo al Dr. Navarro,⁴³

nalis privans usu aliquorum bonorum spiritualium per Ecclesiasticam potestatem christiano delinquente, ut a contumacia recedat; CUNILIATI (1780: 353-387): «*Censura generatim est poena spiritualis, et medicinalis, inflictā ab Ecclesiastica potestate, privans hominem baptizatum usu aliquorum bonorum spiritualium, Ecclesiae dispensationi commissorum, in ordine ad salutem. Censura triplex est, nempe excommunicatio, suspensio et interdictum.*» *Ibid.*, págs. 362-363: «*Nemini dubitandum, quod censura, lata ab homine, sive per sententiam generalem, sive per statutum particulare, possit absolvi ab ipso, a suo successore, a suo superiore in jurisdictione, et a suo specialiter delegato*»; BUSEMBAUM (1748: 653-673): «*Censura est poena spiritualis et medicinalis per quam homini baptizato delinquenti ac contumaci, per potentiam ecclesiasticam aufertur usus quorundam bonorum spiritualium. Per censuram non privatur homo bonis mere internis, nec bonis propriis ac privatis, sed quibusdam externis et publicis, sive actionibus quae habent spirituales aliquem effectum vel commodum, ut sunt sacrificium, officium divinum, beneficium, administratio et susceptio sacramentorum, indulgentia, publica ecclesiae suffragia: quia haec et non illa subsunt dispositioni ecclesiae.*»

⁴¹ Indica PASTORA Y NIETO (1847: 272-278), s. v. censura: para que usen las censuras contra alguno en particular, pág. 273, es necesario, según la práctica ordinaria de la iglesia, que su pecado sea escandaloso, y que altere en cierto modo la disciplina exterior de la Iglesia. *Ibid.*, pág. 274: las censuras *ab homine* son las que pronuncia el superior con expresión de causa contra ciertas personas particulares. *Ibid.*, pág. 276: se pronuncian las censuras *ab homine* en forma de mandato o prohibición, para obligar a ciertas personas a hacer lo que se las ordena; así es como los obispos usan de ellas según el conocimiento que tienen de las faltas que han cometido algunos particulares, y a través de ellas les mandan o prohíben bajo pena de una censura impuesta para que hagan o no hagan tal cosa en ciertos y determinados casos, tiempos y lugares.

⁴² Las corporaciones no están sujetas a censuras, aunque pueden incurrir en entredicho, pero no en excomunión, que impide recibir los sacramentos, de modo que, en otro caso, se afectaría a muchos inocentes del delito, que forman parte de la corporación.

⁴³ AZPILCUETA (1566: 619-712).

descomunión es censura que priva de la participación de los sacramentos solos, o la dellos, y de la de los hombres.⁴⁴ Partese primeramente en menor, que priva de la participación passiva de solos los sacramentos, y en mayor, que priva de la participación dellos, y de la de los hombres. Si no se dice cual es, se entiende de la mayor»,⁴⁵

y es la que vemos en las actas tanto capitulares como del regimiento. Su régimen normativo⁴⁶ se contiene en los siguientes versos:

*Si pro delictis anathema quis efficiatur
Os, orare, vale, communio, mensa negatur,
Hoc anathema quidem faciunt, ne possit obesse,
Utile, lex, humile, res ignorata, necesse.*

La excomunión puede ser puesta por el derecho o por hombre, que es la que el juez pone, entre las cuales existe gran diferencia, porque de la que se pone por derecho puede absolver cualquier ordinario, si a nadie está reservada; y de la que se pone por el hombre no, puesto solamente él la debe quitar, o su sucesor, o su superior, o su delegado, sin que fuera precisa una forma sustancial, que era la situación de Oviedo.⁴⁷

⁴⁴ Cf. FERRARIS (1763: 149-165): s. v. *excommunicatio*: «*censura ecclesiastica, per quam homo christianus a communione ecclesiae separatur*»; CUNILIATI (1780: 365-374): *de excommunicatio-ne*. «*Excommunicatio in genere est censura ecclesiastica, qua homo baptizatus privatur respectively bonis communibus ecclesiae, dependentibus a potestate et dispensatione eiusdem*»; BUSEMBAUM (1748: 673-701): «*Excommunicatio est censura per quam quis privatur communicatione Ecclesiae. Estque duplex: minor, quae tantum privat usu passive seu receptione Sacramentorum, et maior, quae etiam dicitur anathema, ac in jure fere semper nomine excommunicationis intelligitur, privatque omni communione ecclesiastica. Toleratus, quem fideles non tenentur vitare, non toleratus, quem tenentur vitare*»; NAZ (1942, cols. 616-617): el concilio de Trento, Ses. XXV, decreto *de reformatione*, dispuso que la excomunión se impusiera con prudencia o moderación. Para una síntesis del régimen vigente en el CIC de 1983, *vid.* BERNAL (2012: 835-840), s. v. *excomunión*, y bibliografía.

⁴⁵ AZPILCUETA (1566: 620).

⁴⁶ Cf. ESCRICHE (1874: 926-927): s. v. *excomunión*: es la censura eclesiástica por la cual se excluye a alguna persona de la participación de los sacramentos, o del cuerpo de la iglesia y de la comunión de los fieles. Antes del siglo IV d. C. se daba a la excomunión el nombre de *anathema*, y Tertuliano la calificaba como *destierro* o *exilium*, porque al excomulgado se le desterraba de la iglesia. La excomunión puede ser mayor o menor: la mayor es la que priva a los excomulgados de la comunicación sagrada y política con los fieles, de los sufragios comunes de la Iglesia, de la administración y recepción de los sacramentos, de los oficios y beneficios eclesiásticos y de sepultura en ciertos casos, pudiendo ser *latae* y *ferendae sententiae*, reservada y no reservada. La excomunión tolerada no impide la comunicación con los excomulgados, pero la no tolerada o vitandos, son los que están impedidos de comunicación. No pueden los excomulgados ni tolerados ni vitandos comunicar con los fieles, ni estos con los vitandos, como hablarles, escribirles, orar con ellos en la iglesia y fuera de ella, saludarlos, besarlos y abrazarlos, vivir, sentarse a la mesa o comer con ellos. Pueden los fieles tener comunicación con los vitandos por la utilidad espiritual o corporal propia o del excomulgado. *Vid.* FILGUERA (1690: 53-187): de la «Descomunión»: concepto, causa eficiente, material y formal, y los efectos tanto de la excomunión mayor como menor, con especial explicación de la Bula de la Cena, de Clemente X, de 1671.

⁴⁷ Puesto que el regimiento ovetense decidió, a pesar de la excomunión mayor, y antes de su absolución, participar de los sacramentos, incluso de la Eucaristía, e invitar a otros sujetos al mismo, es preciso recordar que estas personas enconces incurrián en la excomunión menor,

No obstante, dada la forma como se describe la imposición solemne de la excomunión, recordamos que suele llamarse «excomunión a *matacandelas*», y está regulada en Partidas 1, 9, 13: asisten al obispo doce sacerdotes con velas en la mano que tiran en el suelo después de la fulminación, pisoteándolas o apagándolas en agua y tañendo durante la ceremonia lúgubrememente las campanas, y entonces el obispo decía: «que assi sea muerta su alma de aquel que descomulgan, como mueren aquellas candelas, si non ficiesse emienda a Sancta Iglesia de aquello porque lo echan de ella. E por desprecio daquel, non debe ninguno tomar aquellas candelas para servirse dellas, mas devenlas dejar alli por desechadas».

La excomunión compete al papa, pero también al obispo y su delegado, y puede ser justa, si la pone quien puede, por aquello que lo admite, y como se debe, de tal manera que la excomunión quita la ayuda de los sufragios generales de la Iglesia, y la recepción de los sacramentos. La injusta «es la que no se pone por quien, o por lo que, o como se debe, y partese en injusta valida y en injusta nula». La doctrina del Dr. Navarro sigue la argumentación que habían formulado los decretistas del Medievo, asegurando que sucede como cuando se pronuncian otras sentencias, aunque sean injustas, pues valen comúnmente, en cuanto al fuero exterior,

y se haze por ellas en el tanta execucion quanta por las justas: y algunas vezes son nullas, o ningunas. Assi tambien la sentencia de la descomunion, aunque sea injusta, vale comunmente, y a las vezes no vale nada. La injusta valida se parte en injusta, por falta de la rectitud del animo del juez, o por falta de forma, que no es substancial: y en injusta por falta de causa, para descomulgar: la primera liga tanto en el fuero interior y exterior, la segunda solamente en el exterior,

y a este criterio de nulidad en la imposición de las censuras, sostenido por autores como Domingo de Soto y Cayetano de Vío, entre otros, se acoge el Ayuntamiento ovetense.

El entredicho, según Azpilcueta (1566: 721-737),⁴⁸ es censura eclesiástica que veda los divinos officios y sacramentos, y la eclesiastica sepultura activa y pasivamente, excepto algunos. Conviene con la excomunión en ser censuras eclesiasticas,⁴⁹ pero diffieren en que la decomunion

que priva de la recepción de los sacramentos, y se incurre en ella por la comunicación con los excomulgados vitandos, esto es, excomulgados con manifestación expresa de su nombre, dignidad, oficio o cualquiera otra circunstancia que les dé a conocer, de modo que no haya sobre ello lugar a dudas, denunciados en la misa parroquial y con los edictos convenientes. Si se comunica con ellos *in politicis vel in humanis*, en las cosas ordinarias de la vida, se peca venialmente, pero si *in sacris*, o *in religiosis*, se peca mortalmente.

⁴⁸ AZPILCUETA (1566: 721-737): del entredicho.

⁴⁹ Cf. FERRARIS (1763: 168-173), s. v. *interdictum*: «*censura ecclesiastica, per quam homo arceatur a participatione aliquorum sacramentorum, omnium Divinorum Officiorum, et ecclesiastica sepultura*»; CUNILIATI (1780: 381-386): «*De interdicto, est censura ecclesiastica qua privatur homo participatione quorundam sacramentorum, divinis officiis et sepultura ecclesiastica. Si est personale interdicet personae audire divina officia, ubicumque fuerit. Interdictum tam locale quam personale est duplex, aliud generale et aliud particulare*», el primero de todo el territorio, el segundo de una parroquia concreta; NAZ (1942: cols. 1464-1466), s. v. *interdit*: el interdicto es

priva de toda o cierta comunicacion, en quanto es comunión; el entredicho veda los sacramentos, officios divinos, y sepultura, hora de su officio sea ministrarlos, y oyrlos, o dezirlos, hora no.⁵⁰

También coinciden en diversos requisitos o régimen, pero difieren en otros, como son:

CONVIENEN excomunión y entredicho que se han de poner por escrito, con causa en el expresa, y ninguna de ellas suspende la apelación siguiente, y a todas ha de preceder la monición, quando se ponen por el juez, y por contumacia. Todas ellas son nulas, quando se ponen sin canónica monición, contra los que participan con los descomulgados y todas impiden el celebrar los divinos officios, y en la absolución de todas se jura, y se han de guardar por el mesmo que las puso, hasta que las quite.

DIFIEREN: mientras la excomunión se puede suspender, el entredicho no. El excomulgado no se admite a los divinos officios, pero los del entredicho sí, algunas veces, de modo que nadie se excomulga por culpa ajena, por la cual muchos se entredizen. Finalmente, la absolución de la excomunión siempre requiere algunas palabras, y hasta que tal cosa se haga, no tiene lugar la desaparición de la censura, pero con ese ritual desaparece, a diferencia del entredicho que no necesita ninguna fórmula para la extinción de esta censura. El que puede descomulgar puede también poner entredicho, y quien puede ser descomulgado también puede ser sujeto pasivo del entredicho. Siempre ha de haber culpa propia o ajena para poner entredicho. El entredicho personal particular solamente comprende las personas y autos en el contenidos, y los que se incluyen en ellos.

En el acta municipal se alude a la «cesación *a divinis*», que propiamente no es una censura, sino una simple prohibición de celebrar officios divinos y recibir ciertos sacramentos; no es correctiva, sino penal; no está mandada en ninguna parte del Derecho, y por lo tanto solo puede ser *ab homine*, cesando mediante la absolución, y su violación no produce irregularidad.⁵¹

una pena canónica por la cual los cristianos son privados de ciertos bienes espirituales, tales como los sacramentos, officios divinos y sepultura eclesiástica. Una sumaria exposición de la normativa canónica del CIC de 1983, actualmente vigente, *vid.* BERNAL (2012: 625-627), s. v. entredicho, y bibliografía.

⁵⁰ Según ESCRICHE (1874: 829-830), s. v. *entredicho*. Es la censura eclesiástica por la cual se prohíbe el uso de algunas cosas espirituales que son comunes a todos los fieles. Pueden ser locales y personales, y estos generales y particulares. Prohíbe a los legos recibir el sacramento del Orden, y a clérigos y laicos asistir a los officios divinos, recibir el Sacramento de la Extremaunción y sepultura eclesiástica. Al ser particular recae sobre las personas designadas *nominatim*: la prohibición de recibir el sacramento de la extremaunción cesa si el enfermo se halla *in extremis* y no puede confesarse ni comulgar. Al entredicho solamente se le puede administrar la eucaristía por viático, *in articulo mortis, satisfacta parte*. *Vid.* FILGUERA (1690: 229-257): Del entredicho: esencia, división y causas, además de los efectos y los entredichos puestos por el Derecho.

⁵¹ Según CUNILIATI, (1780: 386-38): «*De cessatione a divinis*. Está próxima al interdicto, y *est prohibitio ecclesiastica, qua clerici cessare debent ab officiis divinis, et ab administratione Sacramentorum et sepultura laicorum in loco sacro*». Puede ser general o particular, en esta última *vetantur alicui particulari ecclesiae, vel aliquibus ecclesiis*, la general en toda la ciudad. No es una censura, *quia est simplex prohibitio*, y contraviéndola y pecando mortalmente, no se incurre en irregularidad. Puede adoptarla el papa, el obispo o el cabildo en sede vacante. *Si ces-*

Era una pena más rigurosa que el entredicho, puesto que, en ningún tiempo, ni en ningún caso, se podía celebrar, administrar sacramentos, ni enterrar en sagrado, aunque se permitía, por tácita aprobación de la Iglesia, los mismos sacramentos que en tiempo de entredicho, celebrar una misa cada semana para renovar, con asistencia de un solo ministro, y se suspendía en las festividades de Natividad, Resurrección, Pentecostés y Asunción.

En el cabildo del 19 del mismo mes y año,⁵² se procedió a la lectura de una carta remitida desde la Villa y Corte por parte del deán, informando del negocio que le confiaron acerca del impuesto sobre las ballenas, que afectaba a Lastres, Tazones, Cudillero y Candás, especialmente, pero también a otros puertos del Principado, anunciando un auto pronunciado por los miembros del Consejo de Castilla, hoy desconocido, en virtud del cual «mandan absolver al Gobernador y Regidores por çinquenta días y que el señor obispo informe».

A la vista de esta resolución, contraria al planteamiento capitular, y en previsión de que la decisión final del máximo órgano colegiado del Reino fuera contraria a sus intereses, la persona eclesiástica capitular decide el 23 de julio del año citado:⁵³

In marg. Propio a Madrid al negocio de los asientos. Acordaron sus mercedes se despache luego propio a Madrid con los papeles de los asientos y maças del consistorio sobre que manda el Consejo informar, y que el señor Thomas de Arenas con el scribano que le parezca vaya luego a la informacion de las vallas a Lastres y los señores consultores se junten luego a despachar lo uno y lo otro.

La incertidumbre por la resolución final se refleja en las reiteradas misivas que remiten los comisionados madrileños a sus respectivas corporaciones. Así encontramos, además de la buena correspondencia del obispo y cabildo con el corregidor, por el fallecimiento de su padre, ocurrido el 3 de agosto de 1613,⁵⁴ después de haberse levantado la excomunión por mandato del Consejo Real durante cincuenta días, de la lectura de una misiva, remitida por el deán Asiego desde la Villa y Corte, con data de origen ignota, aunque leída en el cabildo del miércoles, 21 de agosto del año susodicho, cu-

satio feratur ab homine, ab eo tolli potest, quia illam intulit. Cf. BUSEMBAUM (1748: 704-706): «interdictum est censura ecclesiastica perobibens divinatorum officiorum sacramentorum aliquorum, et ecclesiasticae sepulchrae usum, quatenus talis est. Excommunicatio eodem privat, quatenus est communicatio cum fidelibus». Puede ser local y personal, como ocurre en este supuesto. *Vid. FILGUERA (1690: 257-265):* De la cesación *a divinis*, sobre su esencia, división y causas de la misma, así como efectos y pecados y penas en que incurrir los que contravienen la cesación *a divinis*, y de su relajación.

⁵² ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 29r.

⁵³ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 29v.

⁵⁴ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 29v: «Pésame al señor Gobernador de la muerte de su padre y se le haga un officio. En el cabildo sábado tres de agosto de seiscientos y treçe, el señor vicario propuso que el padre de don Joan de Herrera Gobernador deste Principado es muerto y que el señor obispo le fue a visitar y dar el pésame que vean sus mercedes si será bien que el cabildo haga lo mesmo. Tratose dello y acordose que se visite y se le ofrezca si gustase le haga un officio en esta santa iglesia por el, y para ello vayan los señores Gordon y Joan Gonzalez de Oviedo».

yo contenido es suficientemente expresivo de la actitud adoptada por los capitulares en este negocio, ya que muestra una total intransigencia, frente a la flexibilidad de que hacía gala su apoderado en las negociaciones madrileñas, las cuales fueron realizadas con anuencia del consejero de Castilla, designado ponente para esta causa, tramitada todavía entonces en vía administrativa, por parte del Consejo Real, el procurador del regimiento y el del cabildo, en aras de conseguir un acuerdo entre las dos corporaciones, que eliminara futuras disputas jurídicas, al mismo tiempo que sirviera para eludir enconos y enfrentamientos, por cosas nimias:⁵⁵

In marg. Carta del señor Dean desde Madrid con relacion del estado del negocio del consistorio sobre los asientos y maças. Este dia se leyó una carga del señor Dean de Madrid en que da cuenta del negocio de los asientos y maças con el consistorio y que el señor D. Gabriel Panyagua a quien esta cometido que conzierte a el y el Dr. Moran Bernardo, los a mandado juntar y que pide dos bancos uno a la hilera del Evangelio con las mugeres y otro a la parte de la epistola, y que el señor Dean no viene en esto sino con que se les podria dar en que suelen sentar a la parte de los hombres con que reciban con ellos los puestos principales y que no se conziertan, que le avisen lo que aya de hacer. Y que hasta ahora el Consejo no a tratado del negocio judicialmente =

In marg. Multa por aver ofrecido conzierto sin orden del cabildo

Trataron dello y acordaron que al señor Dean se le escriba lo mal que lo a hecho en asomar a tratar de conzierto ni ofrecer banco en ninguna parte y que en ninguna manera trate del pues alla se puede dar mala traça en nada sin vista de la disposición de la iglesia, y por aver ofrecido sin orden del cabildo que daria banco, le mandaron poner un mes de disqueto, y que en esta raçon se escriba a los señores Presidente y don Gabriel Pan y Agua⁵⁶ y se suplique al señor obispo también les escriba.

El apoderado del regimiento, doctor Morán Bernardo envió, por su parte, diversas cartas a su colegio municipal, de las que se informan en la sesión del 2 de agosto inmediato precedente,⁵⁷ así como en las celebradas el 15 in-

⁵⁵ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 30v.

⁵⁶ Gabriel de Trejo Paniagua y Loaisa nació en Casas de Millán, diócesis placentina pero provincia de Cáceres. Se graduó como licenciado en Leyes por la Universidad de Salamanca, además de ser colegial del mayor del Arzobispo Fonseca o Santiago del Zebedeo. Desempeñó las cátedras de Instituta, Código y Vísperas de Leyes, aunque en 1607 fue fiscal de la Real Chancillería de Valladolid, desde cuyo puesto ascendió a oidor en el mismo tribunal castellano, por título de 30 de agosto de 1608, tomando posesión el 9 de septiembre inmediato posterior. En 1609 fue promovido a fiscal del Consejo de Órdenes, y ese mismo año obtuvo el hábito de la Orden de Alcántara. El año 1610 se le promovió a una plaza del Consejo de la Inquisición, y Felipe III le nombra, en 1613, consejero de Castilla, abandonando la anterior ocupación, así como el oficio de capellán mayor del convento de las Descalzas Reales. Cardenal desde 1615, fue consagrado arzobispo de Salerno, en Italia, el año 1623, si bien en 1627 recibe el nombramiento de obispo de Málaga, en cuya sede entró el 16 de enero de 1630, además de haber ascendido en 1627 a presidente del Consejo de Castilla, falleciendo, en la citada ciudad andaluza, el 11 de febrero de ese mismo año. *Vid.* DOMÍNGUEZ RODRÍGUEZ (1997: 93), n.º 168; GÓMEZ RIVERO (2013: 385-386 y bibliografía).

⁵⁷ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 791r: Regimiento en las casas de ayuntamiento de 8 de junio de 1613, fol. 802r: Ayuntamiento de 2 de agosto de 1613. «In marg. Carta del doctor Moran Bernardo: Reçiviose un pliego del señor Moran Bernardo en que da cuenta a la çidad del estado del pleyto con el cabildo sobre la forma de llevar maçeros y otras cosas...».

mediato posterior, reclamando provisión de fondos,⁵⁸ y en la del 22 del mismo mes y año, acordando la corporación ovetense que se faciliten, al procurador nombrado, los dineros que pudieren adquirir los comisionados de este negocio, que eran el doctor Heredia y el licenciado Miranda.⁵⁹

Desde el mes de julio, tanto el cabildo como el Ayuntamiento elevaron memoriales al Consejo, lo cual sirvió a los integrantes del máximo órgano político colegiado del Reino el pronunciamiento de un auto, cuyo inicio alude a los mismos y es el habitual en estos casos, porque se afirma que «visto por los del nuestro Consejo mandaron dar y se dio carta y provision nuestra para que enviasedes relación antellos de lo que cerca de lo susodicho avia pasado y pasava en cumplimiento de la qual», se refiere una síntesis, que pasa a la real provisión de 19 de agosto de 1613, comenzando por la representación episcopal:

bos el dicho obispo enviastes çierta relación en que entre otras cosas dixistes que de lo que el dicho dia del Santissimo Sacramento avia sucedido resultava: Lo uno que tocava a si avia de estar el dicho nuestro Corregidor Justicia y Regimiento con sus mazeros ocupando la capilla mayor dessa Santa yglesia por ser muy pequeña y los Regidores y oficiales en mucho numero no se podían celebrar los divinos ofiçios con la solenidad que mandava el ceremonial Romano, si asistiesen en ella como avia sucedido el dicho dia del Santissimo Sacramento, y otros inconvenientes grandes que dello redundaban de que mas en particular daria quenta el cavildo por ser la parte propiamente ynteresada y lo que mandasemos proveer zerca dello seria lo que mas convenia al servicio de nuestro Señor y nuestro bien y quietud de ese nuestro Principado de Asturias de Oviedo que hera lo que bos deseavades en el dicho negocio desde su principio y hera la inobediencia del dicho nuestro corregidor y sus ministros, el escandalo que sin oçassion avian movido el poco rrespeto a las censuras con las demas circunstancias que del hecho rresultavan y nos suplicabades fuesemos servido de dar orden de lo que se devia hacer, mandando que para adelante no yntroduciesen novedades especialmente en semexantes dias y ocasiones y menos quando heran en perjuicio de terçero como lo avia sido el dicho casso que asi seria mas bien servido nuestro Señor.

A continuación, se refieren los argumentos expuestos por parte de la corporación eclesiástica catedralicia:

Y bos el dicho cavildo ynformastes ansimismo entre otras cosas que las razones que la dicha yglesia tenia para no permitir que los susodichos yntroduciesen// la costumbre que pretendian de nuevo heran muchas principalmente que avia muchos dias que los susodichos pretendian aber de tener asiento y lugar particular en la dicha yglesia y por averlo pedido a bos el dicho cavil-

⁵⁸ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 791r: Regimiento en las casas de ayuntamiento de 8 de junio de 1613, fol. 805r: Ayuntamiento de 15 de agosto de 1613. «In marg. Carta del doctor Moran Bernardo sobre las maças. Reçiviose un pliego de carta del señor Moran Bernardo residente en corte de su magestad... sobre el estado de los negocios de la çiudad... y del negoçio de el pleyto con el cavildo sobre las maças y otras cosas...». Pide dineros.

⁵⁹ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 806r: Ayuntamiento de 22 de agosto de 1613: Se encarga al doctor Heredia que responda las cartas del doctor Morán Bernardo, y que el licenciado Miranda bea con el dicho doctor «de adonde se podrán sacar dineros para ynbielle y le inbien lo que les pareçiere por ahora».

do muchas y diversas vezes y haverseles sido denegado avian tomado y tomavan por medio para conseguirlo el venir con maçeros y en forma de ciudad a la dicha yglesia/ y procesion para que viniendo desta forma y siendoles permitido hera fuerça ubiesen de tener lugar y asiento señalado por no ser justo se estuviesen en pie viniendo en forma de ciudad y si lo susodicho fuese asi ocupando como ocuparian la capilla mayor ynpidirian totalmente los oficios divinos por ser como hera la dicha capilla muy pequeña donde apenas cabian los capitulares por ser como heran mas de ochenta en numero sin los cantores y oficiales del coro y ser los susodichos mas de cinquenta personas y ansimismo quando pretendiesen estar fuera della en el cuerpo de la yglesia hera ynpusible poder tener lugar señalado en el por ser como hera el dicho cuerpo pequeño y tener bos los sussodichos obispo y cavildo necesidad del para hacer las prozessiones y servir a las sanctas Reliquias de la Camara y si estuviere ocupado con bancos y asientos de esa dicha ciudad la yglesia no podria ser servida como al presente lo hera estando sin ellos, demas de lo qual tenia por raçon particular la dicha santa yglesia para no permitir lo susodicho el haverse conservado desde su fundaçion en esta libertad de no permitir como no avian permitido que en ella esa dicha ciudad ni otras personas particulares tuviesen lugar ni asiento señalado sino que tan solamente lo tuviese el nuestro corregidor de hese dicho nuestro Principado por representar/ como rrepresentava en el gobierno de todo el nuestra Real persona, tomando por raçon que esa dicha ciudad no tenia el gobierno de los partidos como lo tenían otras de nuestros Reinos sino que ella junta con el dicho Principado y no los unos sin los otros reçibian al nuestro Corregidor que atendiese al gobierno de todos y esa dicha ciudad en las Juntas que se hacían de hese dicho Prinçipado y en su recibimiento y para su gobierno no tenia mas preheminençia ni calidad de boto que los demas concejos del que heran mas de çinquenta por la qual raçon si la dicha santa yglesia diese asiento y lugar señalado al dicho nuestro corregidor justicia y regimiento seria dar ocasion a que la Junta de ese dicho Prinçipado pretendiese lo mismo las beçes que se juntava en sus Juntas a lo qual con mucha mas raçon se podria mover por darles como les davades para ellas el lugar de vuestro cabildo y seria poner en competencia a esa dicha ciudad con el dicho Prinçipado a lo qual no debía dar lugar la dicha yglesia, por ser como hera de todo el Prinçipado y no solo de esa dicha ciudad sobre todo lo qual estava pleito pendiente ante el probissor de ese obispado donde mas clara y bidiçialmente (*sic*) constava de vuestra Justicia del qual seriamos bien informado sirbiendonos de dar nuestra Real carta y probision para quel notario de la causa ynbiase un traslado della ante los del nuestro Consejo como nos consto de las dichas relaciones.

Con los memoriales precedentes de todas las partes implicadas, el Consejo Real, a la luz de la conducta observada por el representante del cabildo, deán Asiego, al que no se permitió que negociara acerca de los bancos que debía ocupar el regimiento de Oviedo, y el número de los mismos, así como su ubicación, a pesar de la insinuación realizada por el consejero Gabriel Paniagua,⁶⁰ «estando en este estado, visto por ellos (los miembros del Consejo) dieron e pronunciaron un auto señalado con las rubricas y señales de sus firmas del tenor siguiente»:

⁶⁰ Sorprende que se le encomendara especialmente esta materia, que era compleja y enfrentaba a dos corporaciones con diversa jurisdicción, máxime porque acababa de ingresar en el Consejo Real.

In marg. Auto

En la billa de Madrid a diez y nueve días del mes de agosto deste año de mill y seisçientos y treçe años, los señores del Consejo de su Magestad habiendo visto este negocio que es entre la ciudad de Obiedo de la una parte y el dean y cabildo de la santa yglesia de Oviedo de la otra, y sus procuradores en sus nombres, y lo que por mandado del Consejo ynformo el dean y cabildo, Dixeron que mandaban y mandaron que la ciudad de Obiedo yendo en forma de ciudad pueda llevar y meter sus maçeros dentro de la dicha yglesia sin que por ello el dicho dean y cavildo le pongan ynpedimento alguno los quales asistan con la ciudad todo el tiempo que alli se detuviere hasta los ver salir acompañandola y esten detras de los bancos de la ciudad que an de estar a la parte adonde esta la imagen del Salvador y que asimismo la ciudad tenga su lugar y asiento las veces que fuere en forma de ciudad fuera de la capilla mayor de la dicha yglesia en esta yglesia y al lado de la Epistola abiendo presentes tanto numero de Regidores que los puedan ocupar todos se pongan quatro bancos a la larga començando desde la rrexa de la capilla mayor junto a la puerta della hacia el coro y otros quatro bancos enfrente destos que comiencen desde la imagen de señor San Salvador tambien a la larga y detras de los dichos quatro bancos se pongan otros dos bancos y en el medio destos dos bancos se ponga la silla del corregidor de la dicha ciudad, para que desta suerte se haga coro de por si y se cierre con la silla del corregidor y con los dos bancos colaterales que an de estar pegados a la dicha silla y abiendo menos numero de regidores presentes se pongan en cada lado tres, o dos bancos, los que fueren necesarios en la forma dicha/ con que los bancos para el asiento de la ciudad los ponga la dicha ciudad y a su costa los tenga y sean de espaldar del tamaño y traça que los tiene la dicha yglesia y no de otra manera y se manda que dentro de la capilla mayor hacia el lado de la Epistola adonde la ciudad hace rostro no pueda estar ninguna persona sentado ni de pies porque no ynvida la vista a la dicha ciudad ni esten vueltas las espaldas al dicho corregidor y ayuntamiento estando en forma de ciudad y que el dicho dean y cavildo puedan poner sus barandillas para el transito desde el coro a la capilla// mayor como lo acostunbran poner y ansi lo mandaron y señalaron.

El procurador del consistorio informó de inmediato, con satisfacción, del resultado del contencioso, y recibe felicitaciones de su corporación, después de haber reclamado del Consejo de Castilla que se expidiera la carta y provisión regia, conforme al contenido del Auto emitido por dicho órgano madrileño, que se fecha el 23 del mismo mes y año, 1613:⁶¹

Carta del doctor Moran Bernardo. Reçiviose un pliego en este ayuntamiento del doctor Moran Bernardo y un auto del Consejo que dieron los señores del Consejo sobre el pleyto que la çudad trae con el cavildo de la santa iglesia sobre el llevar la çudad maças yendo en forma y sobre asientos en la iglesia mayor. Cometiose a los señores doctores Eredia y Solares respondan al doctor Moran Bernardo para darle las gracias de lo bien que lo a echo y se espera que lo hara en el negocio a que esta en la corte con orden de la çudad y se les da comision para que de qualquiera haçienda/ y donde quiera que la ciudad lo tenga busquen çien ducados para que con brevedad se enbien al doctor Moran Bernardo para en despacho de los pleitos a questa en la Corte que para ello se les da comision en forma.

⁶¹ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 807rv: Ayuntamiento de 30 de agosto de 1613.

El tenor de la súplica elevada al Consejo para la expedición de la real provisión en la que se insertaba el auto, tiene el tenor siguiente:⁶²

Y asi la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos suplico mandasemos despachar nuestra carta y probision en conformidad del dicho auto dado e pronunciado por los del nuestro Consejo que de suso ba incorporado para que lo en el contenido se guardase cumpliese y executase, o como la nuestra merced fuese, lo qual visto por los del nuestro Consejo fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos en la dicha rraçon e nos tubimoslo por bien por la qual bos mandamos que siendo con ella requeridos beais el dicho auto que de suso ba incorporado dado y pronunciado por los del nuestro Consejo y le guardeis cunplais y executeis en todo y por todo segun y como en ella se requiere y contra su tenor y forma no vais ni paseis en manera alguna y no fagades ende al y mandamos so pena de la nuestra merced y de diez mill maravedis para la nuestra Camara a qualquier scrivano bos la notifique y dello de testimonio para que nos sepamos como se cunple nuestro mandado. Dada en Madrid a veinte y tres dias del mes de agosto de mill y seisçientos y treçe años. El marques de Valle. El licenciado don Diego Lopez de Ayala. El licenciado don Francisco Mena de Barrionuevo. El licenciado don Gabriel de Trexo Paniagua. El licenciado Juan de Frias. Bartolome de Porteguera. Rubricado.

La reacción de los capitulares ante la noticia de haber perdido la causa instada por el ayuntamiento en el Consejo, fue determinante para ordenar el regreso inmediato del deán Asiego a la capital del Principado, aunque le encomiendan que suplique del auto pronunciado, en la reunión del 30 de agosto:⁶³

In marg. Se escriba al señor Dean que suplique del auto, que tuvo el Regimiento, en lo de las maças y asientos, y que se venga.

Tratose como la Çiudad o el Consistorio an tenido auto en su favor en el negocio de las Maças y asientos, y de lo que se aya de haçer en ello y acordose que se escriba a Madrid al señor Dean para que si no a suplicado del suplique luego, y los señores doctor Mier y doctor Vara vayan a su señoría del señor obispo y le den quenta dello, para que vea lo que parezca se haga, y con su relacion se provea. Y juntamente acordaron se escriba al señor Dean, que luego que se de auto, en el negocio de Cachero...⁶⁴

⁶² AGS. RGS. Agosto de 1613, fols. s. n. rv.

⁶³ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 31r: Cabildo de 30 de agosto.

⁶⁴ AHPA. Sección protocolos. Escribano Juan Moran de la Rua, año 1613, sign. 7011, fol. 311rv: Poder del cavildo de la santa iglesia de Oviedo a favor del dean de Oviedo. En Oviedo, estando en el cabildo, presididos por el vicario del deán, otorgan el poder más amplio «al doctor don Juan Alonso de Asiego y Rivera dean en esta dicha santa iglesia residente en la villa de Madrid corte del Rey nuestro señor ausente como si estuviese presente special y espresamente para que por nos y en nuestro nombre y representando nuestra propia persona y en nombre de esta dicha santa yglesia y sus capitulares pueda pareçer y parezca ante el rey nuestro señor y ante qualesquiera justicias eclesiásticas y seglares y seguir un pleyto que trata esta santa iglesia con el bachiller Alonso Cachero sobre su limpieça = y pueda en esta causa pedir y pida restitucion de los fatales y jurarla = y para otro pleyto que tratamos sobre las redenciones de los conçexos y otro contra los puertos de Lastres Los Taçones Codillero y Candas y todos los demás Puertos de este Principado sobre el diezmo de las ballenas que se matan y otros pescados = y otros qualesquiera pleitos que esta dicha santa iglesia tenga en la dicha villa de Madrid y ciu-

El deán, Juan Alonso de Asiego y Ribera, regresó a Asturias en el mes de septiembre, y presentó la relación de sus comisiones en el cabildo del miércoles 25 de ese mes,⁶⁵ sin que haya la más mínima noticia del negocio relativo a los bancos municipales y maceros, y en la misma fecha se informa que el canónigo doctoral, que era el jurista de la corporación, Luis González Rodríguez, quien además desempeñaba la cátedra de Vísperas de Cánones en la Universidad, se despide porque ha ganado la misma prebenda en la catedral de Ávila, lo que dará lugar a la vacante, que será provista en el ovetense que residía entonces en Salamanca, licenciado Martín Vázquez de Prada, hijo del perteguero, que la ganó el sábado 16 de noviembre, y tomó posesión de la misma, el 27 inmediato posterior.⁶⁶

La recriminación que hizo el cabildo catedralicio al deán, recordándole por escrito que no estaba autorizado para proponer semejante concierto, en la utilización de bancos por parte del regimiento, aunque esa instrucción no se contenía en el poder notarial en virtud del cual Asiego trató de la materia en Madrid, ya que en el mismo no se le pone limitación alguna, tiene un precedente en el régimen aplicable en Roma al contrato de mandato, origen de su apoderamiento.

Al ser un contrato consensual, la notificación pudo venir reflejada posteriormente, al otorgamiento del poder, en los informes y papeles que se le remitieron a la Villa y Corte durante el mes de julio, o que le trasladara verbalmente algún nuncio de la persona jurídica eclesiástica, por lo cual el cabildo entendió que no ejecutó el encargo diligentemente, conforme a las instrucciones que había recibido, de las que no podía apartarse, siguiendo el fragmento de Paulo: «*diligenter fines mandati custodiendi sunt: nam qui excessit, aliud quid facere videtur*»,⁶⁷ e incluso pudo ocurrir que no se lo especificaran expresamente, pero que los prebendados entendieran, dada la naturaleza del negocio,⁶⁸ que su pronunciamiento requería una visualización del templo, antes de que el órgano madrileño tomara cualquier resolución, lo cual implicaba que, desde su punto de vista, y siguiendo el criterio de la buena fe, el deán Asiego debió exigir y reclamar por escrito, sin alusión alguna a la distribución del regimiento en el templo, la inspección ocular, conforme al interés de su representado.

dad de Toledo contra cualesquiera personas y ellos contra nosotros ansi en demandando como en defendiendo todas las cuales dichas causas aqui avemos por espresas como si cada una dellas fueran especificadas y señaladas para que ... pueda hacer y haga los autos y diligencias necesarias y ganar todas e cualesquiera provisiones reales que se requieran y generalmente para en todos nuestros pleitos y causas que avemos y tenemos... que fue fecha y otorgada en nuestro cavildo a primero día del mes de hebrero de mil y seiscientos y treçe años... por evitar prolixidad cometieron a los dichos doctor don Pedro Moreno arcediano de Gordon y licenciado Juan Lopez de Haro lo firmen por todos. El doctor Moreno. Juan Lopez de Haro. Rubricados. Ante mi, Joan Moran de la Rua. Rubricado. Devenseme los derechos». Rubricado.

⁶⁵ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fol. 32r. Sobre su biografía, *vid.* por todos, CANELLA SECADES (1985: 609-612).

⁶⁶ ACO. Actas capitulares. Sign. 22, de 1612 a 1627, fols. 34r, 36v y 37r.

⁶⁷ D. 17, 1, 4, 1. Paulo libro 32 ad ed.

⁶⁸ D. 17, 1, 46. Paulo libro 74 ad ed. «...*quotiens certum mandatum sit, recedi a forma non debeat...*»; D. 50, 17, 23: «*contractus quidam...recipiunt... dolum et culpam mandatum...*».

La llegada a Asturias, da origen a varios momentos de rendición de cuentas de su comisión ante la corporación eclesiástica, a partir de la sesión del 25 de septiembre:⁶⁹

Relacion del señor Dean y venida de la congregación. El señor dean dio este día cuenta de su jornada de la Congregación y de los mas negocios que allí estuvieron por su cuenta del cabildo. y no trajo las provisiones para el repartimiento del subsidio y dezmero porque dixo no se avian acabado de despachar de su magestad que quedo por cuenta del procurador general imbiarse las con el primero ordinario.⁷⁰ Dio asimismo cuenta como fue a Toledo acabada la congregación al negocio de Alonso Cachero y del auto que dio en el, para que exhiba los papeles que se le piden en razón de su genealogía y de los recados que trae para ello que se remitió a la consulta.

Tres días más tarde designan a los contadores ordinarios de la persona catedralicia para verificar los salarios devengados por el deán y gastos que tuvo en la gestión que se le confió,⁷¹ y ante la previsible contabilidad institucional del mes de diciembre, Asiego designa los apuntadores que le correspondían,⁷² si bien el 7 de octubre del mismo año se presentó la rendición de las cuentas de todo el tiempo que estuvo entre Toledo y Madrid, señalando el alcance a su favor, además de ofrecerse la posibilidad a los prebendados de concederle una gratificación por el buen trabajo y ocupación desplegada en asuntos de tanta complejidad, pero al ser cuestión de gracia, y venir contradicha por el arcediano Moreno, no hubo lugar a la misma.⁷³

In marg. Quantas del señor dean y gratificación. Contradicha. Los señores comisarios de las quantas del salario y gastos de congregación del señor Dean dieron relación dellas y del alcance y el señor vicario propuso a sus mercedes vean si son servidos de mas deso por el trabajo y buenas diligencias que hizo en procurar que esta santa iglesia quedase relevada en la contribución que se hizo para las que pidieron desagravio hacerle alguna gratificación. Contradijose por el señor Arcediano de Babia.⁷⁴

⁶⁹ ACO. Actas. Sign. 22, fol. 32r: Cabildo de 25 de septiembre.

⁷⁰ ACO. Actas. Sign. 22, fol. 34v: Cabildo de 22 de octubre de 1613: Carta de D. Alvaro de Toledo. «Leyose este día carta de don Alvaro de Toledo procurador general del estado eclesiástico con las provisiones para el repartimiento del subsidio y escusado».

⁷¹ ACO. Actas. Sign. 22, fol. 32v: Cabildo de 1 de octubre: «Apuntadores por el señor Dean. Este día el señor dean por no aver admitido el nombramiento que en su ausencia y con su poder hizo el señor canónigo Suero Gonzalez de apuntadores la vigilia de San Pedro, nombro por apuntadores que le caben este año a los señores canónigo Martin de Aldave y Gonzalo Tuerto Racioneros, que se admitieron».

⁷² ACO. Actas. Sign. 22, fol. 32v: Cabildo de 28 de septiembre: In marg. «Quantas de la congregación al señor dean. Para las quantas del señor Dean de los salarios y gastos de la congregación y de los mas negocios nombraron a los señores Arcediano de Gordon y Joan Gonzalez de Oviedo, con los contadores ordinarios».

⁷³ ACO. Actas. Sign. 22, fol. 33v: Cabildo del lunes siete de octubre.

⁷⁴ Examinadas las cuentas del semestre correspondiente a la Navidad de 1613, no aparece ningún descuento en los haberes del deán, que recoja esa partida, por lo que suponemos que no se le aplicó, aunque tampoco se le gratificó, a causa de la oposición mostrada: ACO. Sign. D = 93. «Libro de las quantas desta santa iglesia de Oviedo de lo que ganaron y uvieron de aver los señores prebendados que en ella residen, que comienza la Navidad deste presnte año de mil

A pesar del auto del Consejo de Castilla, que asumía el planteamiento del regimiento, y de la expedición de una Provisión regia para su cumplimiento, la falta de voluntad por parte de la corporación catedralicia de ponerla en práctica, y limitarse a «obedecerla» como mero formulismo,⁷⁵ movió al Ayuntamiento ovetense para solicitar del mismo Consejo real la concesión de una sobrecarta, a fin de urgir la ejecución del auto pronunciado en el mes de agosto de 1613, lo cual se efectuó en el mes de octubre inmediato posterior, con varios acuerdos de los consejeros, desoyendo las alegaciones formuladas por los eclesiásticos asturianos, con datas en el citado mes de octubre de ese mismo año, y a petición de los regidores ovetenses, para que se cumpliese el tenor literal del auto:

Y aora la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos hizo rrelacion que aunque la dicha nuestra carta y probision os abia sido notificada y la aviades ovesçido, no la aviades cumplido y el auto en ella ynsero estaba pasado en cosa juzgada por no aver suplicado del y nos suplico le mandasemos dar executoria del dicho auto para que en todo tiempo se guardase y cumpliесе poniendoos para ello penas y visto por los del nuestro Consejo juntamente con la carta que sobrello escrevistes bos el dicho Obispo en que entre otras cosas referistes el ynconviniente que tenia mandar que la silla del dicho corregidor y los dichos bancos que le abian de tener en medio tuviesen vueltas las espaldas al coro donde estabays, proveyeron un auto en tres de otubre de este año por el qual mandaron quel scrivano de Camara hiciere su oficio y diese executoria del dicho auto y Geronimo Nuñez de Leon nuestro scribano de Camara y de la dicha causa rrespondio que avia hecho su oficio y despa-

y seiscientos y diez y entrante el año de onze, siendo contadores los señores doctor don Juan Escudero Maldonado arcediano de Grado y el licenciado don Antonio Gonzalez Arango, tesorero, y Diego Sanches y el licenciado Peredo canónigos ajustantes, y prioste Juan Rodrigues Santullano». -Se libran cada seis meses, en San Juan de junio y en Navidad-. «Año de 1610-acaba año 1625», fol. 124v: Navidad de 1613. Extraordinario. Sacase para la mayordomia para pleitos, diez mil maravedís. *Ibid.*, fol. 124v: «Sacase para el señor Dean los beinte y siete mil y docientos y treinta y tres maravedís que se devian de los gastos de negocios en Madriz quando fue a la congregación. *Ibid.*, fol. 126r: Sacas de prevendas. Sacase de la prevenda del señor Dean para el licenciado Aro su vicario cinco mil maravedís... 5000. *Ibid.* fol. 127r: Aniversarias de la Navidad de 1613. Dean cinco mil seiscientos y treinta y seis (maravedís). *Ibid.*, fol. 128v: De oficio. Dean cinco mil ochocientos y treinta y seis (maravedís). *Ibid.*, fol. 129r: Oras (de Navidad de 1613). Dean dos mil y quatroçientas y dos (maravedís). *Ibid.*, fol. 131r: Misas de sacramento de Navidad de 1613. Dean noventa y ocho maravedís. *Ibid.*, fol. 132v: Gallinas de Nabidad de 613. Dean ocho mil y çiento y quarenta y seis maravedís. *Ibid.*, fol. 134r: De officio. Dean ocho mil y çiento y quarenta y seis (maravedís) *Ibid.*, fol. 134v: Ración mayor de la Navidad de 1613: 21.896 maravedies. *Ibid.*, fol. 135v: De officio. Dean 38.792 maravedís. *Ibid.*, fol. 136r: Reducido de Navidad de 1613: Dean treinta y ocho mil çiento y setenta y ocho (que es una reducción general y de cada uno). *Ibid.*, fol. 138v: De officio. Dean cinquenta y dos mil y setecientos y setenta y quatro: 52.774».

⁷⁵ «La qual dicha nuestra carta y provission parece os fue notificada a bos el dicho obispo en vuestra persona y respondistes que pediades traslado y ansimesmo fue notificada al licenciado Juan Lopez de Aro vicario de dean de la santa yglesia de hesa dicha ciudad y a don Alonso despinoza arcediano de Tineo y al licenciado Pedro Solis Villafañe doctor Bara Gonzalo Tuerto Licenciado Romero don Pedro de Liçaraçu licenciado Menes y Pedro de la Puente y Juan Lopez de Sama Pedro Lopez Gayosso Xacome Prieto Diego Aponte de Monterosso, / y a Juan despinoza e Diego Sanchez canonigos e prebendados de la dicha santa yglesia por no los hallar juntos en su cavildo y respondieron que lo oyan e pedian traslado y se noteficase al dicho cabildo».

chado provission del auto de los del nuestro Consejo ynserto en ella para que se guardase cumpliесе y executase y la parte de la dicha ciudad avia usado de la dicha provission executoria y asi no tenia otra executoria que les despachar ni podia haciendo su ofizio y que si los del nuestro Consejo mandasen se le despachase sobrecarta de la dicha provission executoria lo haria que hera el despacho que quadrava y se podia dar.

Despues de lo qual la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos suplico mandasemos/ quel dicho Geronimo Nuñez de Leon nuestro scrivano de Camara le despachase nuestra carta y probision executoria del dicho auto sin embargo de su respuesta y sin poner dilacion alguna y por los del nuestro Consejo visto en cinco de octubre deste año proveyeron otro auto por el qual mandaron se despachase sobrecarta de la dada a esa dicha Ciudad y de su pedimiento fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos en la dicha raçon e nos tubimoslo por bien por la qual bos mandamos que beais la dicha nuestra Carta y Provisión que de suso va incorporada y el dicho auto en ella ynserto y sin envargo de las rrespuestas a ella dadas y sin poner otra excusa ni dilacion alguna, la guardeis y cunplais en todo y por todo como en ella se contiene y contra su thenor y forma y de lo en ella contenido no vais ni paseys ni consintais yr ni pasar en manera alguna y los unos ni los otros no fagades ende al y mandamos so pena de la nuestra merced y de diez mill maravedies para la nuestra Camara, a qualquier scrivano bos la notifique y dello de testimonio porque nos sepamos como se cunple nuestro mandado. Dada en Madrid a nueve días del mes de octubre de mill y seisçientos y treçe años.

A consecuencia del nuevo fallo del Consejo real, los municipales hicieron uso de las facultades que le habían reconocido en la Villa y Corte, respecto de la forma en la que podían asistir a los actos litúrgicos de la catedral, acompañados de los maceros, y todo lo relativo a sus propios bancos, tanto por lo que afectaba al número de ellos, como a la distribución, y lugar de ubicación, por lo cual encargaron sin pérdida de tiempo, en el mes de septiembre de 1613, es decir, antes de que hubiera transcurrido un mes desde la emisión del auto, por dicho órgano político colegiado del reino, que se confeccionaran las gorras y ropas de los maceros,⁷⁶ así como se hizo previsión del embellecimiento de las mazas para solemnizar su presencia, pero especialmente, en febrero del año siguiente, se da noticia de que ya están terminados los bancos, y su costo:⁷⁷

⁷⁶ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 809v: Ayuntamiento de 18 de septiembre de 1613: In marg. «Ropas y gorras de los maçeros. Atento que la çidad tiene probision del Consejo ganada en contraditorio juicio con el cabildo para poder tener asientos señalados en la iglesia mayor y otras partes adonde fuere en boz de çidad, y llevar maçeros. Se acordó que para que la çidad baya con la autoridad que se requiere se hagan ropas de damasco guarneçidas de terciopelo y de taffetan el terciopelo por la parte de fuera con raxa ancha de quero de dos y las vueltas a la parte de dentro de taffetan de la mesma manera. Y gorras de lo mesmo con toquillas de taffetan. Se acordo se conpre para ellas y para sotanillas del mesmo damasco y medias encamadas y para haçer platear las maças que sirvan ahora de prestado todo lo mismo y se libren çiento y çinquenta ducados en el mayordomo de propios al qual se ordena que no pague ninguna librança que esta çidad aya dado hasta cumplir esta partida y si no lo tuviere lo tome prestado para que se haga luego, y se comete a Gabriel de Arguelles que haga las diligencias con dicho mayordomo hasta que pague esta librança y no hallando los maravedis en el dicho mayordomo los tome prestados por cuenta de la çidad con acuerdo y pareçer del señor gobernador y con el mesmo ynbie a comprar los dichos recados».

⁷⁷ AAO. Libranzas de propios, 1605-1627, D-6 bis, fol. 619r.

Gabriel de Posada, como mayordomo entrega a Lope Álvarez de Oviedo y Alonso López de Oviedo, regidores, 340 reales,

para que paguen a los oficiales que hicieron los diez bancos que la ciudad ordeno se yciesen para sentarse en forma de ciudad en la iglesia mayor conforme a la executoria del real consexo y aunque en el libro de acuerdo no se libraron mas de treinta ducados ffaltaron diez reales mas que monto la obra dellos y ansi monta todo los dichos tresçientos y quarenta reales y nos los dando los pague Alonso de Llamas a cuenta de lo que debe y a de pagar del arriendo de la sisa pequeña questa por su quenta⁷⁸ que a qualquiera de los dos con esta y carta de pago de los dichos señores rejidores se les pagara y reçivira en quenta. Fecha en Oviedo a tres dias del mes de ebrero de mil y seiscientos y catorce años. 11.560.⁷⁹

El regimiento ovetense, a primeros de enero de 1614, procedió a notificar personalmente los autos del Consejo de Castilla, para que el cabildo los pusiera en práctica, especialmente ante la inminente fiesta de Las Candelas, pero no parece que hubiera una voluntad en los capitulares de proceder a su cumplimiento, porque remiten el asunto a la gestión madrileña de un comisionado, además de esperar el continuo respaldo del prelado, y confiaban en nueva resolución del órgano político del reino para matizar el alcance de la disposición adoptada.⁸⁰

In marg. Autos de vista y revista del Consejo a favor del consistorio sobre asientos y maçeros, notificado y recado del consistorio. Ojo. Este dia vinieron

⁷⁸ La falta de recursos en los propios del Ayuntamiento, queda patente, en 1622, con ocasión del mantenimiento de la escuela de leer, escribir y contar, a cargo de los jesuitas: AGS. Cámara de Castilla. RGS. Abril de 1622, fol. s. n.rv: «Oviedo. La ciudad de Oviedo. Escribano Segura. Don Phelipe a bos el licenciado don Antonio Chumacero de Sotomayor oydor de la nuestra audiencia y chancilleria que reside en la zivdad de Valladolid y nuestro corregidor del nuestro Prencipado de Asturias de Ubiedo, salud y gracia. Sepades que por Juan Ruiz de Medina en nombre de la zivdad de Obiedo nos yço relacion que a ella se le abia mandado dar facultad nuestra para que en ella tuviese una escuela por estar en medio de todo este Prencipado que tenia quarenta leguas de distrito con que en quanto al arbitrio de la sisa en bastimentos no abia lugar y se mando buscar otro y ahora lo daba y señalaba la renta del oficio de corredor y almotaçen que hera propio de la dicha zivdad y en los demás propios della en lo que la renta del dicho oficio no alcançase a los mil y quinientos reales que se abian de dar a los dos relixiosos de la Compania que abian de asestir en la dicha escuela a enseñar a los niños della suplicandonos le mandasemos conceder el dicho adbitrio pues era sin perxuiçion de ninguna de nuestras rentas reales y tan hen pro y utilidad a los vezinos y pobres de todo el Prencipado y que sobre el dicho adbitrio se diese/ la dicha facultad o como la nuestra merced fuese. Lo qual bisto por los del nuestro Consejo fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos hen la dicha raçon y nos tubimoslo por bien por la qual vos mandamos que dentro de ocho dias primeros siguientes de como os sea mostrada henbieis ante los del nuestro Consejo = Relacion firmada de vuestro nombre de que cerca de lo susodicho a pasado y pasa para que visto se provea lo que convenga y no fagades ende al dada en la billa de Madrid a veinte y tres dias del mes de abril de mil y seiscientos y beinte y dos años. El licenciado Francisco de Contreras. El licenciado Xilimon de la Mota. El licenciado Juan de Chaves y Mendoça. El licenciado Gregorio Lopez Madera. El licenciado Berenguer Daoyz. Martin de Mendieta. Rubricado.

⁷⁹ Firman y rubrican: «don Juan de Rueda y Herrera. Lope de Miranda. El licenciado Miranda. Doctor Moran Bernardo. Por mandado de la çiudad de Oviedo, Juan de Ribera Prada».

⁸⁰ ACO. Actas A-16, fol. 38r: Año 1614, cabildo del miércoles 8 de enero.

de parte del consistorio los señores doctor Moran Bernardo y doctor Bernardo de Heredia regidores con Simon de Vigil scribano y despues de aver hecho su cumplimiento en raçon del auto de revista que tienen en su favor en el negocio de asientos y maçeros que vienen a esta santa iglesia en orden de çiudad, propusieron que el consistorio suplica que para si oviere algun desconveniente en la manera de poner los asientos o dificultad para executarlos, sus mercedes nombren dos personas capitulares para que lo traten con ellos y acuerden como se haga mas a proposito de la iglesia, porque no quede ocasión de diferencia porque ellos desean proçeder en todo muy a gusto y satisfacion del cabildo, y el scribano leyo los autos del Consejo en esta raçon que debía de servir de notificacion pues dexo traslado. El señor Dean les respondió que se oye, y el traslado y en lo que mas se pide se les respondera. Y nombraron a los señores Thesorero Prior Solis Haro vayan a dar quenta a su señoría de la proposicion y notificacion. In marg. Exceso del señor canonigo Alonso de Albuerne en dar paz al teniente fuera de la capilla mayor. Y el señor vicario propuso que un día de los de Pascua el señor canonigo Albuerne, dio la paz viniendo del choro al teniente, estando fuera de la capilla, que nunca se hizo, que no sabe si fue cuidado o descuido, o ignorancia, que a el le parece que fue mal hecho y que merece castigo y que en perjuicio del cabildo que los tenientes querran con esto llamarse a posesion en qualquier puesto que esten que sus mercedes lo vean y pongan remedio quedose para otro cabildo porque falto numero.

Después de abordar la posible multa que impondrían a uno de los capitulares por salir de la capilla para dar la paz al teniente del corregidor, los canónigos reiteran el asunto de los asientos y maceros, designando una comisión, encargada de volver a estudiar la materia, a la luz de los textos completos que figuraban en los autos, suplicando al Consejo de Castilla, y consultar el negocio con fray Francisco de la Cueva.⁸¹

In marg. Personas para tratar del negocio de los asientos y maceros. Los señores comisarios para tratar con su señoría el recado y notificacion de autos sobre los asientos del consistorio dixeron que a su señoría le parece que el negocio no es para tratarse con tanta publicidad, que se nombren quatro personas de satisfacion que en particular lo traten y vean lo que convenga, y assi nombraron para ello a los señores Arcediano de Gordon y Babia, doctor Mier y doctor Vara, y si les pareçiere que ahora que viene el auto a entera noticia del cabildo y se notifico, se suplique del, y sea con comunicacion de su señoría y vaya tambien el señor vicario.

La buena sintonía que practicaban las dos máximas autoridades de la región, obispo y gobernador, explica que el prelado paralice el contencioso, en la medida de sus posibilidades, y urge, el 29 de enero de 1614, la realización de negociaciones directas entre unas comisiones designadas por cada uno de los entes enfrentados, en las que estaban interesadas ambas corporaciones, para aplicar la disposición de los bancos en la catedral, donde se ubicarían los regidores, del modo menos gravoso para los prebendados y actos litúr-

⁸¹ ACO. Actas. Sign. 22, fol. 38v. Cabildo de 10 de enero: ponen pena a los canónigos Alonso de Albuerne y Martin de Aldave por haber dado la paz al teniente fuera de la capilla, lo que no se puede hacer ni con el gobernador ni con su teniente, y le pusieron cuatro días de *recessit* irremisibles.

gicos, pero dejando a la ciudad que ocupara un sitio muy adecuado, acorde con su dignidad:⁸²

In marg. Recado del señor obispo sobre el negocio de asientos y maçeros del consistorio y respuesta. El licenciado Fernando de Valdes secretario del señor obispo vino este dia al cabildo y de parte de su señoria dixo que don Joan de Herrera gobernador deste Principado le a dicho que desea componer este negocio de maçeros y asientos que el consistorio trata, y sobre que diçen tiene executoria, y que a pedido a su señoria trate della, y que el tambien lo desea por evitar pesadumbres. Tratose dello, y acordose que a su señoria se le responda que como sabe el cabildo a imbiado propio a la corte al negocio y que hasta que venga se sirva su señoria se suspenda el tratar dello, y que esos señores se sienten en el lugar que tienen señalado por el Consejo, para que se vea los inconvenientes que tiene o no, y se vea mejor lo que se a de tratar de componer, y le lleven esta respuesta los señores comisarios deste mesmo negocio. In marg. Recado del consistorio en la misma raçon y respuesta. Y al fin deste acuerdo entraron de parte del consistorio los señores doctor Heredia y Lope Alvarez regidores y dieron un recado muy corto y dixeron el deseo que tienen de no haçer ni tratar cosa que no sea muy a gusto de sus mercedes, y que tienen nombradas personas para tratar de que se componga sin que quede ocasion de diferencia que suplican nombren con ellos otros dos deste lugar, que traten dello, trataron dello y acordose que les den la mesma respuesta que a su señoria los señores Gordon y doctor Mier.

Aunque todavía la actitud del cabildo era muy intransigente, porque tenían emisario en la Corte, y creían que los municipales no dejarían de exigir el sitio señalado en los autos del Consejo,⁸³ lo cierto es que los hechos ocurridos en los meses posteriores dan la respuesta a la eficaz mediación episcopal, puesto que en el mes de marzo, con ocasión del aniversario del rey Casto, deciden que el regimiento se coloque con sus bancos después de la persona eclesiástica,⁸⁴ pero en las fiestas posteriores del *Corpus*, colaboran activa-

⁸² ACO. Actas A-16, fol. 39v: Cabildo de 29 de enero de 1614.

⁸³ ACO. Actas A-16, fol. 40r: Cabildo de 1 de febrero de 1614. In marg. «Respuesta del consistorio sobre los asientos y acuerdo del cabildo y contradiccion. Los señores doctor Moreno Arcediano de Gordon y doctor Mier dieron relacion como fueron al consistorio a dar el recado de sus mercedes y como respondieron por sus comisarios que no podian dexar de venir a executar su auto, si desde ayer que se dio esta respuesta hasta oy a la tarde pues avia espacio no se trataba de medios, y que este recado y respuesta comunicaron con su señoria, que remite a sus mercedes para que nombren personas que vean lo que sea mejor con plena comisión sin que se vuelva al cabildo. tratose dello y acordó la mayor parte se nombren personas que con su señoria y los comisarios de la ciudad comuniquen el modo que se pueda tomar si fuere posible *ad referendum* de aqui a mañana. Los señores Pedro Lopez, Romero, Simon Hernandez, Alonso Perez Cotiellos, dixeron que el Consejo les tiene señalado lugar que piden y requieren ese se les de y no otro, ni se de trate de otra cosa, y lo demas contradijeron, y protestaron lo que a su derecho y de la iglesia convenga y lo pidieron por testimonio y lo mesmo el señor canonigo Joan Gutierrez».

⁸⁴ ACO. Actas A-16, fol. 42v: Cabildo de 17 de marzo de 1614: «Aniversario del Rey don Alonso el Casto. Asientos al regimiento. El señor dean propuso que para el aniversario del rey Casto que se dice en este mes de março suele venir el regimiento con tres blandones y ahora piden que no tiene lugar la paz para venir en su forma que sus mercedes se sirvan de darles alguno donde quepan. Tratose dello y acordose que en la forma que se suele hacer detrás del coro de los capitulares pongan sus bancos en lo residuo como quisieren y este acuerdo se le refieran a su señoria los señores Gordon y doctor Mier».

mente, a través del maestro de capilla, ofreciéndose a servirse de la ayuda de la persona eclesiástica en lo que hubiere lugar.⁸⁵

Resuelto este importante incidente, por las consecuencias que trajo en la imposición de censuras por el prelado y su provisor, parecía que se había resuelto cualquier conflicto entre ambas corporaciones, acerca del protocolo que se practicaría en estas ocasiones, pero la instalación fija, a mediados de la centuria, de una verja alta de hierro, que iba desde la capilla mayor hasta el coro, produjo nuevos enfrentamientos, de los que dan cuenta las actas de la catedral y municipales, resolviéndose igualmente con una real cédula que dispuso el nuevo ceremonial, a mediados del siglo XVIII, y de cuya materia hay amplia información en los respectivos archivos.⁸⁶

Por otro lado, la celebración del Corpus Christi se mantuvo a lo largo de los siglos con asistencia de las dos personas jurídicas de Oviedo, y llega has-

⁸⁵ ACO. Actas A-16, fol. 43v: A 14 de abril: «Recado del consistorio sobre las fiestas del Corpus que las haga el maestro de capilla. El señor dean propuso que de parte de la ciudad se pide que quieren hacer las fiestas del Corpus Criste y que desean que por este año se encargue de hacer las comedias el maestro de capilla por no aber por ahora otra orden que vean sus mercedes si gustan de dar licencia para que se encargue dello. Tratose dello y acordose que se responda a la voluntad del consistorio por esta vez en lo que piden y que se ayuden de las personas de la iglesia que les pareciere».

⁸⁶ MIGUEL VIGIL (1991: 475), n.º 950: 2 de febrero de 1649: «Nombran comisarios para entenderse con el prelado respecto a que su Ilustrísima no debía llevar en las procesiones tras de sí, y delante de la Ciudad, mas de dos capellanes y su Caudatorio, de conformidad con lo establecido por el Real consejo, a causa de que pretendía llevar otros pages y familia por salir revestido de Pontifical en la procesión que se celebraría dicho día. En las reuniones de 24 de octubre, 15 de noviembre y 10 de diciembre de 1663, por consecuencia de haber colocado el cabildo una doble y alta verja de hierro desde la Capilla mayor a la entrada del Coro, poniendo fuera de la verja los asientos que tenía la Ciudad, acuerdan no concurrir a las funciones que se celebren ínterin no proceda convenio con la Ciudad. Su Ilustrísima ofreció darle asiento dentro de la Capilla mayor». *Ibid.*, pág. 476: n.º 954, a 2 de octubre de 1750. «Reconocida la posesión que disfrutaba la Ciudad de colocar dos bancos cubiertos de terciopelo en la Santa Catedral cuando concurría en formación, bajo pretexto de haberse colocado una valla de fierro en el sitio que ocupaban para transitar desde el coro a la Capilla mayor, dentro de la cual se pusieran hacía más de seis meses; fueron levantados de allí el día de la Dedicación de San Miguel, privando al ayuntamiento del honor y preeminencia que disfrutaba: resuelven comunicarlo al cabildo para que determinara en el asunto como se esperaba, para la mejor armonía que debería de reinar entre ambas comunidades». VILLA GONZÁLEZ-RÍO (1987: 46), n.º 5704. Año 1753: «Certificación dada por don José Antonio Yarza sobre el expediente, litigado ante el Consejo, entre el dean de la Santa Iglesia Catedral de Oviedo y la ciudad, que dio principio el 30 de noviembre de 1750, sobre bancos en la valla y otros derechos referentes al modo de recibir y despedir a los comisarios de la ciudad por una dignidad y un canónigo, etcétera. Insistiendo la ciudad en estas quejas y añadiendo otras nuevas, suplicó a Su Majestad le dispensase un Ceremonial completo, sin ningún punto indeciso, de cuya consulta y Real resolución da testimonio el mencionado José Antonio de Yarza, Escribano de Cámara y de Gobierno del Consejo, en Madrid a 23 de mayo de 1753». Despacho 1. Anaquel B. leg. 12 doc. 13. *Ibid.*, n.º 5705: Año 1753. Copia de la Real Cédula determinando el ceremonial y demás cuestiones de asistencia, sitio, etcétera del Ayuntamiento en la Iglesia Catedral. Su fecha 22 de mayo de 1753. Despacho 1 Anaquel B leg. 12 (bis), doc. 1. Sign. antigua: Ceremonial con el Cabildo de la Santa Iglesia, leg. 12, n.º 7 (1). *Ibid.*, n.º 5707. 1753. Real comunicación corrigiendo al Ayuntamiento por su reclamación contra el Cabildo por la existencia de dos bancos dentro de la valla del Crucero de la Iglesia Catedral, y otras cuestiones de etiqueta. Firmada en Madrid el 23 de mayo de 1753, por don José Antonio de Yarza. Despacho 1. Anaquel B. Leg. 12, doc. 14.

ta los últimos años, con la toma de las fresas de Candamo, en clara demostración de cordialidad institucional, pero desde principios del siglo XIX, hasta entrado el siglo XX,⁸⁷ la invitación para asistir a los actos litúrgicos provenía del propio regimiento, para que se concurriera a la función eucarística y octava.⁸⁸

El apoderado del regimiento, Dr. Morán Bernardo, una vez retornado de Madrid, presentó su memorial de su gestión en una sesión del consistorio, celebrada el 5 de noviembre del mismo año,⁸⁹ aunque de forma verbal, de manera que el escribano no recoge su disertación, por lo cual no podemos conocer con exactitud sus juicios valorativos de las actuaciones ante el Consejo Real. No obstante, los regidores estuvieron muy conformes con su actividad desplegada para el buen logro de su propuesta, nombrando unos comisarios que le tomaran las cuentas, ya que se le habían adelantado algunas cantidades que reclamó desde la Villa y Corte:

El señor doctor Moran Bernardo⁹⁰ dio cuenta de lo que hizo en los negocios a que en nombre de la ciudad fue a la Corte así con el cabildo desta santa iglesia sobre los asientos en la iglesia mayor y mazers y otros que la ciudad le encargo, y abiendola dado, la ciudad acordo que los señores licenciado Miranda e Juan de Nora Pedro de Aviles y Diego de Baldes tomen cuenta al dicho señor doctor de los gastos que hizo en los dichos pleitos, y tiempo que se detuvo para que se le pague lo que se le debiere y se traiga a la ciudad para que se le de alguna gratificacion por lo mucho y bien que en los negocios a trabajado.

⁸⁷ Vid. VILLA GONZÁLEZ-RÍO, (1987: 76-82), n.º 5795, de 1846, a n.º 5821, de 1903: Festividad del *Corpus*, invitaciones cursadas por el ayuntamiento rogando la asistencia a la función del *Corpus Christi* y su Octava.

⁸⁸ El protocolo de recepción institucional también fue objeto de regulación. Cf. MIGUEL VIGIL (1991: 475), n.º 951. 16 de junio de 1673: «El cabildo catedral recibía a la Ciudad cuando concurría a las festividades dentro de la Santa Iglesia, saliendo cuatro prebendados hasta la puerta, incorporándose dos con el caballero Corregidor, dejándole en medio, y los otros dos iban delante de los Ministros de la Ciudad como eran los Mayordomos de propios, Secretarios y Contador del Ayuntamiento, acompañándolos hasta la Capilla mayor en donde quedaba sola la Ciudad: acabada la función salían a despedirla los cuatro prebendados por el mismo orden hasta dicha puerta. No asistiendo la Ciudad en forma no había recibimiento, pero sí la despedida en la manera enunciada».

⁸⁹ AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 814v: Ayuntamiento de 5 de noviembre de 1613.

⁹⁰ Gabriel Morán Bernardo fue de los primeros docentes de la Facultad de Leyes en 1608, asumiendo la principal cátedra, ya que tuvo a su cargo la de Prima, fundamental en los Legistas. Cf. CANELLA SECADES (1985: 641). Sobre su actividad personal en 1613, queda testimonio, antes de su viaje a Madrid como comisionado del Ayuntamiento, AHPA. Sección protocolos. Escribano Juan Moran de la Rua, año 1613, sign. 7011, fol. 274r: «Poder del doctor Moran Bernardo a favor de Gregorio Sanchez. Sepan quantos esta carta de poder vieren como yo el doctor Moran Bernardo vezino y Regidor de esta ciudad de Oviedo que presente estoy otorgo y conozco que doy todo mi poder cumplido, libre llenero y bastante tal como de derecho se requiere a Gregorio Sanchez de Canço vezino del concejo de Miranda en el Reyno de Galicia, especial y espresamente para que en mi nombre y representando mi propia persona pueda pedir aber y cobrar de los herederos o testamentarios de Alonso Lopez de Saabedra difuncto setecientos reales o lo que pareçiere aver mandado pagar y restituir el dicho Alonso Lopez de Saabedra a Diego Pantiga difuncto administrador que fue del hospital Real de Santiago. La qual restitución y deuda la e yo de aber y cobrar como herdero que soy de Andres de Ebia de Cortina mi tio difunc-

Previamente a su regreso, el Dr. Morán Bernardo suplicó al Consejo de Castilla que le concediera una real provisión, autorizando al Ayuntamiento de Oviedo para que le abonara los gastos que le había generado su estancia en Madrid, desde el mes de junio anterior, con cargo a los propios y rentas de la ciudad, momento en que partió, por encargo de la persona jurídica municipal, a la defensa del negocio, obteniendo una respuesta favorable:⁹¹

El doctor Moran Bernardo de Quiros vecino de Oviedo. Vallejo. Rubricado... Nos hizo relacion que el había venido a esta nuestra corte con poder de la dicha ciudad a seguir la causa que había tratado en el nuestro Consexo con el dean y cabildo de la santa iglesia de ella en ração de las diferencias que habia tenido el dia del Santo Sacramento pasado sobre los maceros y asientos que la parte contraria habia pretendido impedir y quitar a la dicha ciudad y en la venida y esta da en esta nuestra Corte y en lo que tardasse en volver a su casa se había ocupado mas de quatro meses como constava de los testimonios de la dicha ocupacion suplicandonos le mandasemos dar nuestra carta y provision para que le hiçiesedes paga de los propios y rentas desa dicha çiudad de lo que paresçiese deversele de salarios de la dicha ocupacion conforme al acuerdo fecho por la dicha ciudad en la dicha rraçon y de los derechos que en dicho pleito constare aver pagado a letrados procurador relator del nuestro consejo y escribano de camara procediendo en hacerle el dicho pago brevemente o como la nuestra merced fuese lo qual visto por los del nuestro consejo fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos... por la qual bos mandamos que luego que con ella fueredes requerido por parte del dicho doctor Moran Bernardo de Quiros hagais que de los propios y rentas desa dicha ciudad se le den y paguen todos los maravedis que bos costare y paresciere fue justa y verdaderamente se le deben y a de aber de derecho de qualesquier... Madrid 12 de octubre de 1613.

Dada la actitud favorable del regimiento, y el respaldo institucional, los nombrados para tomar las cuentas al procurador hicieron su presentación en el consistorio del día 8 de noviembre,⁹² asumiendo el alcance y reclamando una gratificación para el apoderado:

El señor licenciado Miranda dixo como el y los mas comisarios tomaron al señor doctor Moran Bernardo las quantas de la jornada que hiço a los negocios de la çiudad con el obispo y cavildo y otros que se le encargaron en que es alcanzada la çiudad en ochoçientos y treinta y dos rreales como consta de la quenta que paso ante mi scrivano la qual abiendose bisto por la çiudad la aprobo y mando que se pague al dicho señor doctor el alcance y que la dicha çiudad tratara de que se le de gratificaçion atento el largo tiempo que se de tuvo y mucho trabajo y gastos.

to fiador que fue del dicho Diego Pantiga por aber pagado por el y por rason de la dicha fianza mas de seisçientos ducados, y por no tener ni aber quedado del dicho Diego Pantiga ningun hijo ni descendiente legitimo ni natural ni vienes ningunos de que me poder hazer paga de la dicha deuda si no los maravedis de la dicha restitucion... en la ciudad de Oviedo a catorze días del mes de enero de mil y seisçientos y treze estando presentes por testigos Rodrigo Bernardo de Miranda y Joan de Huergo y Luis Moran de Lavandera vecinos de esta dicha çiudad y el dicho otorgante que doy fe conozco lo firmo de su nombre. Doctor Morant Bernardo. Rubricado. Ante mi. Joan Moran de la Rua. Rubricado. Sin derechos. Rubricado.»

⁹¹ AGS. Cámara de Castilla. RGS. Octubre de 1613, fol. s. n. Oviedo. Octubre 1613.

⁹² AAO. Libro de actas. Sign. A-16, fol. 815r: Consistorio de 8 de noviembre de 1613.

APÉNDICE

LA CIUDAD DE OVIEDO. Oviedo. León (octubre de 1613)

Don Phelipe etc. = A vos el Reverendo in Christo padre don fray Francisco de la Cueva obispo de la ciudad de Oviedo del nuestro Consejo y a vos el dean y cavildo de la santa yglesia de la dicha ciudad de Oviedo y a cada uno de vos a quien esta nuestra carta fuere mostrada salud y Gracia.

Bien saveis como nos mandamos dar y dimos para vos una nuestra carta y provision sellada con nuestro sello y librada por los del nuestro Consejo del tenor siguiente:

In marg. Provision

Don Phelipe por la Gracia de Dios Rey de Castilla de Leon de Aragon de las dos Siçilias de Jerusalem de Portugal de Navarra de Granada de Toledo de Valencia de Galiçia de Mallorca de Sevilla de Çerdeña de Cordova de Corcega de Murçia de Jaen de los Algarves de Algeçira de Gibraltar de las Yslas de Canaria de las Yslas Orientales y Oçidentales y de las islas y tierra firme del Mar Oçeano archiduque de Austria duque de Borgoña de Bravante y Milan conde de Abpuig de Flandes y de Tirol y Barzelona señor de Bizcaya y de Molina etc. = A vos el Reverendo in Christo padre obispo de Oviedo del nuestro Consejo y a vos el cavildo de la santa yglesia de la dicha ciudad salud y Graçia.

Sepades que Felipe de Matienzo en nombre de don Juan de Rueda y Herrera nuestro corregidor de esa dicha ciudad y de la demás Justicia y Regimiento della nos hizo rrelacion que estando sus partes en quieta y paçifica possession y costumbre de yr en forma de ciudad en las proçiones generales/ que se haçian el dia del Santisimo Sacramento, y su octavario y otros festivos y solenes despues de zerrado el coro eclesiástico con vos el dicho obispo o preste y de llevar tras del y consecutivamente al principio sus porteros con varas en las manos y tras dellos los procuradores de esa dicha ciudad y escrivanos del ayuntamiento y despues los regidores por su antigüedad hasta que el dicho nuestro corregidor con los juezes de esa dicha ciudad çerrava la dicha orden y coro =

El dia del Santisimo Sacramento deste presente año de mill y seisçientos y treze observando esa dicha ciudad la forma y orden que avia tenido y aviendo puesto en lugar de los porteros dos mazeros por yr con el ornato y demostraçion que convenia a ciudad de las obligaciones y calidad de su parte por ser como hera cabeza de ese nuestro Prinçipado de Asturias de Oviedo y primero patrimonio Real del primojenito y serenissimo Prinçipe de España y de la antigüedad y nobleza que hera notorio y porque los dichos mazeros los llevaban otras ciudades y villas de nuestros Reynos que no tenian las dichas calidades y aviendo salido en la dicha forma de las casas de su Ayuntamiento y ydo a la yglesia mayor se avia entrado en la capilla mayor della donde otras bezes y en semejantes dias y fiestas solia estar dejando los mazeros fuera de la puerta de la capilla y sin otra causa tomandola de que otros años esa dicha ciudad avia llevado porteros de vara alta y que ahora en su lugar ponía a los dichos mazeros el provisor de esa dicha ciudad avia empezado a mover alboroto y escandalo diçiendo con mucha colera a los dichos

sus partes que no avia de salir la prozesion// hasta que quitasen los dichos mazeros y que de orden y acuerdo de bos los susodichos se lo venia a avisar a que el dicho nuestro corregidor le avia dado satisfacion representandole las congruencias que avia para que esa dicha ciudad fuese en la dicha forma y que tanvien lo hera para la autoridad de la dicha yglesia detras de cuyo perlado y auditorio yvan las insignias de esa dicha ciudad y que en lugar que solian yr los porteros con varas hera de mayor luzimiento el yr mazeros con gorras ropas y mazas y biendose convenzido de las razones que se le avian propuesto avia dicho al dicho nuestro corregidor que hiciesse quitar los dichos mazeros, y no los echando desde luego lo descomulgava a el y a su teniente y aunque las dichas çensuras tenian conoçida nulidad por averse proveydo sin pedimiento de parte ni conocimiento de causa ni por escrito y en dia de Pasqua tan solene a mayor abundamiento, los dichos sus partes avian apelado en tiempo debido, con que en qualquier otro acontecimiento quedaria suspendido su efeto sin embargo de lo qual bos el dicho obispo, y el dicho provisor yn continente verbalmente aviades ydo agravando general y nominadamente las dichas excomuniones hasta poner entredicho y *çesacion a divinis* cubriendo el retablo de luto, y matando las candelas y lanparas, y desconpuniendo los altares, y cubriendo la Cruz con belo negro, y quitándoos bos el dicho obispo la capa carmesì que os aviades puesto otra de morado y cubierto la cabeza y bos y todos los capitulares os aviades salido del coro y ydo al claustro donde a puertas zerradas y en boz baja se avian comenzado a hazer los ofiços divinos de que avia nazido muy grande escandalo y alboroto entre los vecinos de esa dicha ciudad/ y otros muchos forasteros que avian venido a ver celebrar la fiesta del Santissimo Sacramento cuya proçesion se avia dejado de azer y salir publicamente por las calles por donde solia salir a ynstançia de bos el dicho cavildo y por las persecuciones que aviades hecho con el dicho obispo y su provisor para que proçediesen adelante con las dichas çensuras y lo peor hera que por desautorizar a sus partes los avian publicado por tales escomulgados a los dichos sus partes en todas las yglesias donde se avia hecho la dicha fiesta en el octavario aunque heran días festivos, siendo contra disposiçion del derecho. Y para que de aquí adelante çesasen semejantes escandalos y sus partes no fuesen perturbadas en el modo con que avian de yr y estar en las dichas proçesiones con la autoridad y ornato que se requeria y se les devia nos pidio y suplico mandasemos proveer de remedio competente para que en otras ocasiones no se hiçiesen semejantes agravios y molestias a sus partes, y que para su execucion se despachasen las cartas y provisiones nuestras y recaudos nezesarios y hizo presentacion de çierta ynformacion y testimonios, o como la nuestra merced fuese =

Lo qual visto por los del nuestro Consejo mandaron dar y se dio carta y provision nuestra para que enviasedes relacion antellos de lo que cerca de lo susodicho avia pasado y pasava en cumplimiento de la qual bos el dicho obispo enviastes çierta relacion en que entre otras cosas dixistes que de lo que el dicho dia del Santissimo Sacramento avia sucedido resultava: Lo uno que tocava a si avia de estar el dicho nuestro Corregidor Justiçia y Regimiento con sus mazeros ocupando la capilla mayor dessa Santa yglesia// por ser muy pequeña y los Regidores y oficiales en mucho numero no se podían celebrar los divinos ofiços con la solenidad que mandava el ceremonial Romano, si

asistiesen en ella como avia sucedido el dicho dia del Santissimo Sacramento, y otros inconvenientes grandes que dello redundaban de que mas en particular daria quenta el cavildo por ser la parte propiamente ynteresada y lo que mandasemos proveer zerca dello seria lo que mas convenia al servicio de nuestro Señor y nuestro bien y quietud de ese nuestro Principado de Asturias de Oviedo que hera lo que bos deseavades en el dicho negocio desde su principio y hera la ynobediencia del dicho nuestro corregidor y sus ministros el escandalo que sin ocasion avian movido el poco respeto a las censuras con las demas circunstancias que del hecho rresultavan y nos suplicabades fuiesemos servido de dar orden de lo que se devia hacer, mandando que para adelante no yntroduciesen novedades especialmente en semexantes días y ocasiones y menos quando heran en perjuicio de terçero como lo avia sido el dicho casso que asi seria mas bien servido nuestro Señor.

Y bos el dicho cavildo ynformastes ansimismo entre otras cosas que las razones que la dicha yglesia tenia para no permitir que los susodichos yntroduciesen la costumbre que pretendian de nuevo heran muchas principalmente que avia muchos días que los susodichos pretendian aber de tener asiento y lugar particular en la dicha yglesia y por averlo pedido a bos el dicho cavildo muchas y diversas bezes y haverseles sido denegado avian tomado y tomavan por medio para conseguirlo el venir con maçeros y en forma de ciudad a la dicha yglesia/ y procesion para que viniendo desta forma y siendoles permitido hera fuerza ubiesen de tener lugar y asiento señalado por no ser justo se estuviesen en pie viniendo en forma de ciudad y si lo susodicho fuese asi ocupando como ocuparían la capilla mayor ynpidirian totalmente los oficios divinos por ser como hera la dicha capilla muy pequeña donde apenas cabian los capitulares por ser como heran mas de ochenta en numero sin los cantores y oficiales del coro y ser los susodichos mas de cinquenta personas y ansimismo quando pretendiesen estar fuera della en el cuerpo de la yglesia hera ynpusible poder tener lugar señalado en el por ser como hera el dicho cuerpo pequeño y tener bos los sussodichos obispo y cavildo necesidad del para hacer las prozessiones y servir a las sanctas Reliquias de la Camara y si estuviere ocupado con bancos y asientos de esa dicha ciudad la yglesia no podria ser servida como al presente lo hera estando sin ellos, demás de lo qual tenia por raçon particular la dicha santa yglesia para no permitir lo susodicho el haverse conservado desde su fundacion en esta libertad de no permitir como no avian permitido que en ella esa dicha ciudad ni otras personas particulares tuviesen lugar ni asiento señalado sino que tan solamente lo tuviese el nuestro corregidor de hese dicho nuestro Principado por representar como rrepresentava en el gobierno de todo el nuestra Real persona, tomando por raçon que esa dicha ciudad no tenia el gobierno de los partidos como lo tenian otras de nuestros Reinos sino que ella junta con el dicho Principado y no los unos sin los otros reçibian al nuestro Corregidor que atendiese al gobierno de todos y esa dicha ciudad en las Juntas que se hacian de hese dicho Prinçipado// y en su recibimiento y para su gobierno no tenia mas preheminiencia ni calidad de boto que los demas concejos del que heran mas de çinquenta por la qual raçon si la dicha santa yglesia diese asiento y lugar señalado al dicho nuestro corregidor justicia y regimiento seria dar ocasion a que la Junta de ese dicho Prinçipado preten-

diese lo mismo las beçes que se juntava en sus Juntas a lo qual con mucha mas raçon se podría mover por darles como les davades para ellas el lugar de vuestro cabildo y seria poner en competencia a esa dicha ciudad con el dicho Prinçipado a lo qual no debía dar lugar la dicha yglesia, por ser como hera de todo el Prinçipado y no solo de esa dicha ciudad sobre todo lo qual estava pleito pendiente ante el probissor de ese obispado donde mas clara y bidicialmente (sic) constava de vuestra Justicia del qual seriamos bien informado sirbiendonos de dar nuestra Real carta y probision para quel notario de la causa ynbiase un traslado della ante los del nuestro Consejo como nos consto de las dichas relaciones.

Y estando en este estado, visto por ellos dieron e pronunciaron un auto señalado con las rubricas y señales de sus firmas del thenor siguiente:

In marg. Auto

En la billa de Madrid a diez y nueve días del mes de agosto deste año de mill y seisçientos y treçe años, los señores del Consejo de su Magestad habiendo visto este negocio que es entre la ciudad de Obiedo de la una parte y el dean y cabildo de la santa yglesia de Oviedo de la otra, y sus procuradores en sus nombres, y lo que por mandado del Consejo ynformo el dean y cabildo, Dixeron que mandaban y mandaron que la ciudad de Obiedo yendo en forma de ciudad pueda llevar y meter sus maçeros dentro de la dicha yglesia sin que por ello el dicho dean y cavildo se le ponga ynpedimento alguno los quales/ asistan con la ciudad todo el tiempo que alli se detuviere hasta los ver salir acompañándola y estén detrás de los bancos de la ciudad que an de estar a la parte adonde esta la imagen del Salvador y que asimismo la ciudad tenga su lugar y asiento las veces que fuere en forma de ciudad fuera de la capilla mayor de la dicha yglesia en esta yglesia que al lado de la Epistola abiendo presentes tanto numero de Regidores que los puedan ocupar todos se pongan quatro bancos a la larga començando desde la rrexa de la capilla mayor junto a la puerta della hacia el coro y otros quatro bancos enfrente destos que comiencen desde la imagen de señor San Salvador tambien a la larga y detras de los dichos quatro bancos se pongan otros dos bancos y en el medio destos dos bancos se ponga la silla del corregidor de la dicha ciudad, para que desta suerte se haga coro de por si y se cierre con la silla del corregidor y con los dos bancos colaterales que an de estar pegados a la dicha silla y abiendo menos numero de regidores presentes se pongan en cada lado tres, o dos bancos, los que fueren necesarios en la forma dicha con que los bancos para el asiento de la ciudad los ponga la dicha ciudad y a su costa los tenga y sean de espaldar del tamaño y traça que los tiene la dicha yglesia y no de otra manera y se manda que dentro de la capilla mayor hacia el lado de la Epistola adonde la ciudad hace rostro no pueda estar ninguna persona sentado ni de pies porque no ynvida la vista a la dicha ciudad ni esten vueltas las espaldas al dicho corregidor y ayuntamiento estando en forma de ciudad y que el dicho dean y cavildo puedan poner sus barandillas para el transito desde el coro a la capilla// mayor como lo acostunbran poner y ansi lo mandaron y señalaron =

Y asi la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos suplico mandásemos despachar nuestra carta y probision en conformidad del dicho auto dado e pronunciado por los del nuestro Consejo que de suso ba incorporado para que lo en el contenido se guardase cumpliese y executase, o como la nuestra mer-

ced fuese, lo qual visto por los del nuestro Consejo fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos en la dicha rraçon e nos tubimoslo por bien por la qual bos mandamos que siendo con ella requeridos beais el dicho auto que de sus oba incorporado dado y pronunciado por los del nuestro Consejo y le guardéis cunpláis y executeis en todo y por todo segun y como en ella se requiere y consta su tenor y forma no vais ni paseis en manera alguna y no fagades ende al y mandamos so pena de la nuestra merced y de diez mill maravedís para la nuestra Camara a qualquier scrivano bos la notifique y dello de testimonio para que nos sepamos como se cunple nuestro mandado. Dada en Madrid a veinte y tres días del mes de agosto de mill y seisçientos y treçe años. El marques de Valle. El licenciado don Diego Lopez de Ayala. El licenciado don Francisco Mena de Varrionuevo. El licenciado don Gabriel de Trexo Paniagua. El licenciado Juan de Frias. Yo Jeronimo Nuñez de Leon scribano de Camara del Rey nuestro señor la fize escrevir por su mandado con acuerdo de los del su Consejo. Registrada, Bartolome de Porteguera. Por chançiller Bartolome de Porteguera.

La qual dicha nuestra carta y provission parece os fue notificada a bos el dicho obispo en vuestra persona y respondistes que pediades traslado y ansimismo fue notificada al licenciado Juan Lopez de Aro vicario de dean de la santa yglesia de hesa dicha ciudad y a don Alonso despinosa arcediano de Tineo y al licenciado Pedro Solis Villafañe doctor Bara Gonzalo Tuerto Licenciado Romero don Pedro de Liçaraçu licenciado Menes y Pedro de la Puente y Juan Lopez de Sama Pedro Lopez Gayosso Xacome Prieto Diego Aponde de Monterrosso,/ y a Juan despinosa e Diego Sanchez canonigos e prebendados de la dicha santa yglesia por no los hallar juntos en su cavildo y respondieron que lo oyan e pedian traslado y se noteficase al dicho cabildo.

Y aora la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos hizo rrelacion que aunque la dicha nuestra carta y probision os abia sido notificada y la aviades ovedesçido, no la aviades cumplido y el auto en ella ynsero estaba pasado en cosa juzgada por no aver suplicado del y nos suplico le mandasemos dar executoria del dicho auto para que en todo tiempo se guardase y cumpliese poniendoos para ello penas y visto por los del nuestro Consejo juntamente con la carta que sobrello escrevistes bos el dicho Obispo en que entre otras cosas referistes el ynconviniente que tenia mandar que la silla del dicho corregidor y los dichos bancos que le abian de tener en medio tuviesen vueltas las espaldas al coro donde estabays, proveyeron un auto en tres de otubre de este año por el qual mandaron quel scrivano de Camara hiciere su oficio y diese executoria del dicho auto y Geronimo Nuñez de Leon nuestro scribano de Camara y de la dicha causa rrespondio que avia hecho su oficio y despachado provission del auto de los del nuestro Consejo ynsero en ella para que se guardase cumpliese y executase y la parte de la dicha ciudad avia usado de la dicha provission executoria y asi no tenia otra executoria que les despachar ni podia haciendo su ofizio y que si los del nuestro Consejo mandasen se le despachase sobrecarta de la dicha provission executoria lo haria que hera el despacho que quadrava y se podia dar.

Despues de lo qual la parte de la dicha ciudad de Obiedo nos suplico mandasemos/ quel dicho Geronimo Nuñez de Leon nuestro scrivano de Camara le despachase nuestra carta y probision executoria del dicho auto sin embargo de su respuesta y sin poner dilacion alguna y por los del nuestro

Consejo visto en çinco de octubre deste año proveyeron otro auto por el qual mandaron se despachase sobrecarta de la dada a esa dicha Ciudad y de su pedimiento fue acordado que debiamos mandar dar esta nuestra carta para bos en la dicha raçon e nos tubimoslo por bien por la qual bos mandamos que beais la dicha nuestra Carta y Provisión que de suso va incorporada y el dicho auto en ella ynsero y sin envargo de las rrespuestas a ella dadas y sin poner otra excusa ni dilación alguna, la guardeis y cunplais en todo y por todo como en ella se contiene y contra su thenor y forma y de lo en ella contenido no vais ni paseys ni consintais yr ni pasar en manera alguna y los unos ni los otros no fagades ende al y mandamos so pena de la nuestra merced y de diez mill maravedies para la nuestra Camara, a qualquier scrivano bos la notifique y dello de testimonio porque nos sepamos como se cunple nuestro mandado. Dada en Madrid a nueve dias del mes de octubre de mill y seisçientos y treçe años. El marques de Valle. El liçenciado don Diego Lopez de Ayala. El licenciado Sierra de Arellano. El liçenciado don Gabriel de Trexo Paniagua. El licenciado Juan de Frias. Firma y rubrica: Bartolome de Portiguera. Leon.

AGS. RGS. Octubre de 1613, fols. s. n. rv.

BIBLIOGRAFÍA

- AZPILCUETA, Martín de (1566): *Dr. Navarro. Manual de confesores y penitentes*, Valladolid, F. Fernández de Córdoba.
- BERNAL, José (2012): *Diccionario general de Derecho Canónico*, vol. II, dir. por J. Otaduy y otros, Pamplona, Aranzadi-Universidad de Navarra.
- BORRÁS, Alphonse (2012): *eod. loc.*, s. v. cesación de la pena, págs. 67-69.
- BUSEMBAUM, Hermann (1748): *Theologia moralis, nunc pluribus partibus aucta a R. P. La Croix S. I.*, editio novissima, Coloniae, sumptibus Fratrum de Tournes.
- CANELLA SECADES, Fermín (1985): *Historia de la Universidad de Oviedo y noticias de los establecimientos de Enseñanza de su distrito (Asturias y León)*, 2.ª ed., ref. y ampl., Oviedo 1903-1904, reimpr. facs. Oviedo, Universidad de Oviedo.
- CUNILIATI, Fulgencio (1780): *Universae Theologiae Moralis*, 3.ª ed. *matritensis, pars altera, Matriti, ex typ.* B. Roman.
- DOMÍNGUEZ RODRÍGUEZ, Cilia (1997): *Los odores de las Salas de lo Civil de la Chancillería de Valladolid*, Valladolid, Universidad de Valladolid, n.º 168.
- ESCRICHE, Joaquin (1874): *Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia*, nueva ed. reform. y cons. aum. por L. Galindo y J. Vicente y Caravantes, t. II, Madrid, imp. de E. Cuesta.
- FERRARIS, Lucio (1763): *Prompta bibliotheca canonica, iuridica, moralis, theologica, necnon ascética... historica*, 4.ª ed., t. II, Bononiae, apud G. Storti.
- FILGUERA, Manuel de (1690): OO. CC. MM., *Summa de Casos de Conciencia, que se disputan en la Teología moral*, parte segunda, t. I, Madrid, imp. de Melchor Álvarez.
- GAUCHAT, Patrick (1935): *Hierarchia Catholica medii et recentioris aevi*, t. IV, de 1592 a 1667, Patavii, Il Messagero di S. Antonio.
- GÓMEZ RIVERO, Ricardo (2013): *Diccionario biográfico español*, dir. por G. Anes y Álvarez de Castrillón, t. 48, Madrid, RAH.

- GONZÁLEZ DÁVILA, Gil (1959): *Teatro eclesiástico de la Santa Iglesia de Oviedo*, Madrid, Porrúa Turanzas.
- GONZÁLEZ NOVALÍN, José Luis (1986): *Las visitas 'ad limina' de los obispos de Oviedo (1585-1901). Una fuente eclesiástica para la Historia de Asturias*, Oviedo, IDEA, n.º 4.
- GUTIÉRREZ, M. (1987): *Diccionario de Historia eclesiástica de España*, dir. por Q. Aldea y otros, supl. I, Madrid.
- MIGUEL VIGIL, Ciríaco (1991): *Colección histórico-diplomática del Ayuntamiento de Oviedo*. Facs. de la ed. de 1889, Oviedo, Alvíoras llibros, n.º 948.
- NAZ, R. (1942): DDC, t. III, París, Librairie Letouzey et anè, cols. 169-181.
- PALAZZINI, I. (1962): en *Dictionarium Morale et Canonicum*, cura P. Palazzini, t. I, A-C, Romae, Officium libri catholici, s. v. *censura*, págs. 636-640 y bibliografía.
- PASTORA Y NIETO, Isidro (1847): *Diccionario de derecho canónico, trad. del francés del que ha escrito el abate Andrés*, Madrid, imp. de la Peña, t. I.
- RISCO, Manuel (1795): *O. S. A., España Sagrada. Tomo XXXVIII. De la iglesia exenta de Oviedo, desde el medio del siglo XIV hasta fines del siglo XVIII...*, Madrid, en la of. de la viuda e hijo de Marín.
- SANGRADOR Y VÍTORES, Matías (1879): *Gran biblioteca histórica-asturiana. Historia de la Administración de Justicia del antiguo gobierno del Principado de Asturias y colección de sus fueros, cartas pueblas y antiguas ordenanzas*, Oviedo, imp. de V. Brid.
- TUERO BERTRAND, Francisco (1972): «Corregidores del Principado», en *Boletín del IDEA*, n.º 27.
- VELASCO BAYÓN, Balbino (1974): *Historia de Cuéllar*, Segovia, Diputación provincial.
- VILLA GONZÁLEZ-RÍO, María Palmira (1987): *Catálogo-inventario del Archivo municipal de la ciudad de Oviedo*. Tomo II. Primera parte, Oviedo, Excmo. Ayuntamiento.

Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica

Ana I. González González

Universidad de Oviedo

«A los ojos de Dios, no son justos los que oyen la Ley,
sino los que la practican...»

Carta a los Romanos, 2,13.¹

1. Introducción²

No cabe duda que la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) de 2003 realiza una regulación mucho más minuciosa y detallada de los procedimientos tributarios que la anterior de 1963. Sin duda los cambios de la gestión tributaria, derivados también de la realidad en la que se desarrolla, justificaban una mejor sistematización.

Uno de estos procedimientos, regulado de manera expresa en el artículo 134, es el de comprobación de valores, si bien la primera referencia que nos encontramos al mismo aparece en el art. 57, con una redacción muy similar a la que contenía en el art. 52 de la anterior LGT de 1963.

Ambos artículos encuentran similitud no solamente en su contenido sino también en su ubicación concreta, en el capítulo dedicado a la Base la primera y entre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, la actual³ (Título II, capítulo III), aunque esta también la incluye entre los procedimientos de gestión tributaria (Título III, capítulo III, sección 2).

¹ El Derecho y la Justicia estaban en el centro de su preocupación profesional. Quienes tuvimos la gran suerte de conocerle y tratarle, también sabemos que su conducta no se apartó de ella aun cuando no siempre fue correspondido de la misma manera. Su interés también por el principio de seguridad jurídica me ha animado en la elección del tema para este libro en su memoria.

² Este trabajo se inserta en el Proyecto de Investigación GV/2017/152 de la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte, Programa para la promoción de la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la innovación en la Comunitat Valenciana.

³ Si bien es cierto que su actual regulación parece implicar cierta ampliación por cuanto no se limitará a los elementos del hecho imponible, como señalaba la anterior normativa, sino que, en un sentido más amplio, se refiere a los elementos de la obligación tributaria.

Se trata esta de una actividad de gran tradición en el ámbito de los impuestos que gravan el tráfico patrimonial, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en cuyo ámbito surge. Y constituye, por otro lado, un foco de permanente controversia judicial, especialmente cuando la comprobación tiene por objeto determinados bienes (como pueden ser los inmuebles).

2.- El artículo 57 de la LGT: concepto y contenido

En efecto, el art. 57 de la LGT continúa recogiendo la comprobación de valores como una potestad de la Administración ante los valores declarados por el administrado y que sean determinantes para la cuantificación de la obligación tributaria. Como señala HUESCA BOADILLA (2007: 363) no se trata propiamente de

un elemento de cuantificación de la obligación tributaria sino un método de comprobación y corrección de los valores declarados por los obligados respecto de aquellos elementos que la Ley de cada tributo considera determinantes de la cuota tributaria no formando parte del aspecto sustancial del tributo.

El art. 57, en todo caso, se limita a enumerar los medios de comprobación de valores, remitiendo al art. 134 para la regulación del procedimiento a través del cual se verificará la corrección o no de los valores declarados.

La Administración recurrirá a su utilización cuando la determinación de la base imponible se haya vinculada a valores que no están objetivamente expresados sino que se remiten a *conceptos jurídicos indeterminados* como es el *valor real* del bien o derecho.⁴ Y cuando, además, nos encontremos con un impuesto en el que existe la obligación de declarar o autoliquidar. Es decir, la comprobación de valores supone una actuación de la Administración posterior a la declaración del obligado tributario, por la que se va a *comprobar* la realidad o veracidad de los valores aportados por aquel.

Para llevar a cabo esta comprobación, lo primero que señala la LGT en su art. 57 es una relación de los posibles medios de valoración, que resulta complementada por el art. 158 del 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 (en adelante RGGI).⁵

Señala el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ (1990: 207) que

los medios de valoración son instrumentos que sirven, bien para medir elementos relativos a un hecho imponible, bien para comprobar el valor de aquellos otros que han sido declarados por el sujeto pasivo y las actuaciones a través de las que se manifiestan se instruyen con ocasión de la función comprobadora de la Inspección.

La aprobación de la LGT en 2003 no introdujo especiales cambios en la

⁴ *Vid.*, por ejemplo, D'OCÓN ESPEJO (2010:106).

⁵ Aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

regulación de los medios de comprobación a disposición de la Administración. Por una parte, se eliminó la tasación pericial contradictoria como medio de comprobación, pasando a considerarse, como en realidad resultaba de facto, un medio para contrarrestar el resultado de una comprobación de valores. Por otro, se separaron como medios de comprobación la capitalización o imputación de rendimientos a un determinado porcentaje (letra *a*) de la estimación por referencia a valores que figuren en registros fiscales (letra *b*).

Ahora bien, con posterioridad a la aprobación de la LGT, los medios de comprobación han sido modificados, en algunos aspectos.⁶ Concretamente, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal, modificó los siguientes apartados:⁷

- 1.b) «Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal», apartado que se desgajó del anterior 1.a), al que se le añade un nuevo párrafo para incluir la posibilidad de que se realice a través de la aplicación de unos coeficientes multiplicadores a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal.
- 1.f) Se incluye un nuevo supuesto de valoración, referido al valor que se asigne a los bienes en las pólizas de contratos de seguro.
- 1.g) Otro nuevo valor deriva del asignado para tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- 1.h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transacciones del mismo bien.

Aunque con buen criterio, la tasación pericial contradictoria se recoge separadamente, como un procedimiento para corregir las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios previstos en el apartado 1, continúa siendo aplicable la crítica efectuada por ARIAS VELASCO y RODRÍGUEZ ROJO (1992: 71) al señalar que tal enumeración es heterogénea, sus términos no son mutuamente excluyentes, no establece ningún orden de prelación y además en ella se confunden criterios, medios y procedimientos de valoración.⁸

Además, el art. 57 efectúa una enumeración abierta al remitirse, finalmente, a cualesquiera medios que la ley propia de cada tributo pudiera establecer. Se contempla así una reserva de ley en cuanto a los posibles medios a utilizar. Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, estos son los únicos medios de los que puede hacer uso, no pudiendo acudir a otros distintos de los previstos en la ley.⁹

⁶ Respecto a las diferentes modificaciones legislativas que han afectado a la comprobación de valores y los medios de llevarla a efecto, hasta la aprobación de la actual Ley General Tributaria de 2003, *vid.* HUESCA BOADILLA (2008: 1062-1073).

⁷ El resto de apartados de este artículo 57.1 se mantienen sin modificación:

- 1.c) Precios medios en el mercado.
- 1.d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- 1.e) Dictamen de Peritos de la Administración.
- 1.i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

⁸ Sobre esta misma cuestión, *vid.* también ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT (1996: 116).

⁹ Así, la STS de 30 de septiembre de 1988 anula una comprobación de valores por no practicarse por ninguno de los medios que señala el artículo 52 de la Ley General Tributaria (F. J. 1.º).

Precisamente, tanto la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se remiten al artículo de la LGT para referirse a los medios a través de los cuales se llevará a efecto la comprobación de valores. Por lo tanto, aunque la LGT deja abierto el camino para el establecimiento de otros medios de comprobación, la normativa reguladora de los dos impuestos que específicamente prevén la comprobación de valores en su articulado, no contempla otros que no sean los del citado artículo 57, por lo que, en última instancia, solamente estos medios resultan adecuados para llevar a cabo la comprobación.

En cuanto a su elección, la Administración goza de discrecionalidad tanto por lo que respecta al medio a elegir, siempre que sea alguno de los legalmente previstos, como en cuanto al orden a seguir, una vez que la actual normativa no recoge una ordenación de los medios a utilizar. Ahora bien, aunque la Administración goza de una cierta discrecionalidad, esta no es total puesto que, como señaló el Tribunal Supremo, debe tratarse de un medio adecuado e idóneo a la naturaleza y características de los bienes o derechos de que se trate.¹⁰ Por ello, estamos de acuerdo con PERIS GARCÍA (1996: 71) cuando afirma que, «la Administración debe utilizar de los medios previstos por el legislador el que resulte idóneo al bien objeto de valoración y a la finalidad del tributo». De esta forma, la propia finalidad de la comprobación de valores condiciona la elección del medio de comprobación que deberá ser adecuado a la naturaleza del valor tributario que se desea comprobar en cada caso.¹¹ En consecuencia, debemos concluir, como D'OCÓN ESPEJO (2010: 113-120) que la Administración no va a poder elegir cualquier método, porque solo habrá uno que se acomode mejor al caso concreto, y será ese el que deba utilizar. Así todo, no deja de ser también cierto que tanto la misma práctica de la comprobación como la propia elección de los medios a utilizar, son claros ejemplos donde actúa la discrecionalidad administrativa,¹² aunque ello, como ha señalado CHECA GONZÁLEZ (1991), no significa inmunidad judicial de la Administración.¹³

3.- Los medios de comprobación de valores en bienes inmuebles

Aunque la ley posibilita que la Administración pueda elegir, entre los medios señalados, aquel que va a utilizar, lo cierto es que los distintos medios que recoge el artículo 57 pueden tener un ámbito de aplicación más o menos acotado. Así, por ejemplo, cuando hace referencia a «cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros» (n.º 1.d), es una clara alusión a los mercados de capitales organizados, por lo tanto, su ámbito de aplicación se limita

¹⁰ STS de 19 de enero de 1996, F. J. 2.º.

¹¹ *Vid.*, en este sentido, AGULLÓ AGÜERO (1991: 853) o CAYÓN GALIARDO (1982: 590).

¹² Entendiendo la *discrecionalidad* en el sentido que señala GARCÍA AÑOEROS (1992: 598). Sobre esta discrecionalidad en orden a la elección de los medios también se pronuncia NÚÑEZ PÉREZ (1987: 81).

¹³ Porque, como nos recuerda SÁNCHEZ SERRANO, (1982: 435), la discrecionalidad administrativa en general, y en materia tributaria en especial, ha ido siendo sometida a un control jurisdiccional cada vez más estrecho.

a los títulos que cotizan en Bolsa, y lógicamente, no podrá ser de aplicación a otros bienes, como puedan ser los inmuebles.

Igualmente, para FALCÓN TELLA (1997: 6, 7) no parece adecuado acudir a los *precios medios de mercado* (n.º 1.c) respecto a los inmuebles, porque este medio de comprobación «exige que exista efectivamente un mercado, es decir, transacciones frecuentes de productos homogéneos o muy similares».¹⁴

Para la utilización de este medio, el art. 158 RGGI señala que

la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

Por lo que se refiere a la *capitalización e imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale* (n.º 1.a) constituyen en realidad dos medios de comprobación distintos, que tienen en común el que se parte de valores de los que ya dispone la Administración, generalmente a efectos de otros tributos.¹⁵

La utilización de la capitalización o imputación de rendimientos a un porcentaje constituye un medio que el artículo 118 del antiguo Reglamento de Derechos Reales preveía para comprobar el valor de las fincas urbanas. Ahora bien, como señala BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN (1992: 261-262), este procedimiento no es factible hoy. Y no lo es porque se precisa que el porcentaje de capitalización venga fijado en la ley de cada tributo, lo que no se da fuera del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Diferente es, en cambio, lo que sucede con la *estimación por los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal* (n.º 1.b). Su utilización se generalizó para la valoración de inmuebles, aplicándose a partir del registro oficial, que para estos bienes resulta ser el Catastro.

Aunque la publicidad de estos valores, que podían ser aplicados directamente por el contribuyente, parecía un medio adecuado para evitar la conflictividad en el marco del procedimiento de comprobación de valores, han acabado siendo origen de numerosos recursos. Y ello a pesar de que su utilización por el contribuyente implicaba la exclusión de la posterior comprobación de valores por la Administración.

En efecto, en la última década del pasado siglo, las Comunidades Autónomas, encargadas de la gestión del Impuestos sobre Sucesiones y sobre

¹⁴ Por ello, este autor sostiene que, en los inmuebles, el valor de mercado solo puede establecerse caso por caso, a través de una actuación individualizada, personal y directa del perito. O sea, a través del informe pericial. Eso a diferencia de lo que ocurre con otro tipo de bienes, como es el caso de los vehículos usados, para los que la Orden de 30 de enero de 1987 precisó la posibilidad de utilizar los precios medios de venta y los porcentajes de valoración en función de la antigüedad de los vehículos usados como medio de comprobación en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados anualmente por sucesivas Órdenes Ministeriales. La Orden 1375/2018, de 17 de diciembre, es aplicable para 2019.

¹⁵ *Vid.*, a este respecto, SÁNCHEZ SERRANO (1982: 437).

Transmisiones Patrimoniales, comenzaron a publicar, con la finalidad de ayudar al contribuyente y tratar de rebajar la conflictividad en la aplicación de estos impuestos, unos valores orientativos acerca de las cuantías que, en caso de comprobación de valores, determinaría la Administración. Así se fueron aprobando, y actualizando después periódicamente, unos valores medios determinados en función de la localización, antigüedad, etc., de los inmuebles.

De hecho, la inclusión del artículo 25 en la Ley 1/1998 parece que quiso legalizar y, a la vez, generalizar esta medida, cuya eficacia para dotar de certeza a los contribuyentes en las transacciones sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados era evidente.¹⁶ A pesar de que esta norma quiso verse como una garantía frente al administrado, en un intento de limitar la litigiosidad derivada de las comprobaciones de valor, no satisfizo completamente las demandas de seguridad jurídica de los contribuyentes. Así, para ESCRIBANO LÓPEZ (1998: 148), el auténtico derecho de seguridad jurídica pasaría por conocer definitiva y previamente cuál va ser el valor que la Administración va a atribuir al objeto de transmisión, lo que, sin embargo, no garantizaba dicho artículo. Por el contrario, como subraya MARCOS CARDONA (2002: 78) dicho artículo reconoce «un derecho a obtener información sobre la valoración de determinados bienes, pero no un derecho a obtener una valoración del bien inmueble adquirido o transmitido y por ello se habla de información y no de valoración».

La Agencia Estatal de Administración Tributaria optó por desarrollar reglamentariamente este artículo a través de la Instrucción 9/1998, que solo será aplicable a los tributos cuya gestión le correspondiera, lo que supuso, en palabras de DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO (1998: 195), ampliar lo que era un simple derecho de información de un valor a la obligación de efectuar un verdadero procedimiento de valoración.

Esta práctica fue imitada por las Comunidades Autónomas como forma de legalizar los índices correctores del valor catastral que ya algunas venían aplicando, sin cumplir con ello alguna de las garantías mínimas que debe exigir la comprobación de valores.

La aprobación de la LGT de 2003 significó el definitivo respaldo a la aplicación de los coeficientes por parte de las CC. AA.,¹⁷ que a partir de ahí empezaron a publicar periódicamente los coeficientes multiplicadores con referencia a su artículo 57, llegando todas ellas, incluidas las forales, a utilizar métodos más o menos similares para valorar los inmuebles.¹⁸

Por otro lado, también se utilizaron como un referente para determinar los expedientes que iban a ser objeto de comprobación de valores. De tal manera que, si el contribuyente efectuaba la declaración del impuesto correspondiente ateniéndose al resultado de aplicar los coeficientes aprobados en la Comunidad Autónoma, sabía que no iba a ser objeto de comprobación.

¹⁶ En este sentido se expresaban DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO (1998: 190-191) y CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ (1998: 192).

¹⁷ También incluye en su art. 90 esta información de la valoración, dándole además un carácter vinculante para la Administración durante 3 meses.

¹⁸ Referencia a alguna de estas normas se encuentran en HUESCA BOADILLA (2008: 1090-1092) o ABERTURAS RAMOS (2012: 21).

La reforma llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal, incorpora un nuevo párrafo a este apartado que expresamente señala que

dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

Se incorpora así a la ley lo que era ya una práctica generalizada en las diferentes Administraciones tributarias.

Por su parte, el art. 158 del RGGI precisa que la aplicación de este medio de valoración,

exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencia del Estado, la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

Inicialmente, su utilización y generalización pareció asociarse a una mayor garantía para el administrado, respetando de esta manera el principio de seguridad jurídica. Así, para COSMEN MATESANZ (1989: 616-617) aunque el principio de seguridad jurídica puede verse afectado por la práctica individualizada de valoraciones como consecuencia de la comprobación, quedaría suficientemente garantizado cuando se acude a la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a los precios medios en el mercado o a cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. «Y ello porque en todos estos casos, los interesados pueden perfectamente conocer estos valores e, incluso, haber tenido la opción de su impugnación, incluso puede tratarse de valores objetivos, como es el caso de las cotizaciones en mercados».¹⁹

De alguna manera, en el marco de una situación de incremento continuo del precio de los inmuebles, que llegaron alcanzar sus máximos en la década siguiente, la admisión de unos valores que pudiesen considerarse como un mínimo de declaración parecía que podía ser la solución para lograr una recaudación adecuada y una rebaja de la confrontación judicial, ante «la evidencia de una realidad de carácter estructural y generalizada: el fraude inmobiliario...».²⁰ De hecho, el artículo 157 del RGGI fija como una de las causas de exclusión de la comprobación de valores el que se haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la Administración actuante en apli-

¹⁹ *Idem*, pág. 617.

²⁰ *Vid.*, MARCOS CARDONA (2002: 87).

cación de alguno de los medios del artículo 157.1 de la LGT. De esta forma, dichos valores se convertían en referente para determinar los expedientes que iban a ser objeto de comprobación de valores. De tal manera que, si el contribuyente efectuaba la declaración del impuesto correspondiente ateniéndose al resultado de aplicar los coeficientes aprobados en la Comunidad Autónoma, no iba a ser objeto de comprobación.

A pesar de ello, parte de la doctrina había señalado alguna reserva sobre la utilización de este medio, entendiéndose que una cosa es que cuando la declaración se ajuste a los criterios de los valores orientativos publicados se excluya un procedimiento de este tipo; y otra que la motivación de una comprobación de valores acabe siendo la referencia a esos precios orientativos ya que

el valor de mercado, sobre todo, en caso de inmuebles, solo puede establecerse caso por caso, a través de una actuación individualizada, personal y directa del perito, sin que se vea razón alguna para suavizar, en este caso, la exigencia de motivación, que no puede sustituirse, sin más, por ningún catálogo de precios preconstituido.²¹

Sin embargo, no siempre esta postura fue mantenida en vía jurisdiccional, y así durante la última década hemos asistido a diferentes interpretaciones y valoraciones por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, con posiciones claramente contradictorias, que en nada han ayudado a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, más allá de la *seguridad* que podía tener de una respuesta en un sentido u otro dependiendo de la Comunidad Autónoma de que se tratase.

Así, mientras unos tribunales, como el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura consideran acorde con la legalidad que la comprobación se efectúe por referencia al valor catastral y a los coeficientes aprobados por la Comunidad Autónoma, al tratarse de un medio previsto en la LGT y dando a conocer al administrado los criterios técnicos que se aplicaron para llegar al valor comprobado (por ejemplo, Sentencias de 11 de enero de 2008, 15 de abril de 2008 o de 24 de noviembre de 2015),²² otros, como el de Castilla y León, anulan las resoluciones de la Administración cuando no se demuestra la individualización de la comprobación, con identificación física del inmueble e inspección ocular del mismo, entendiéndose que en tales casos no existe suficiente motivación (Sentencias de 9 de septiembre de 2005, 12 de enero de 2007 o de 8 de junio de 2007).²³

Pero ha sido el Tribunal Supremo quien ha zanjado por el momento esta polémica, centrándose en la necesidad de realizar una comprobación individualizada, lo que sin duda no viene a ser más que el resultado de una consolidada doctrina jurisprudencial.

²¹ HUESCA BOADILLA (2007: 935).

²² También los tribunales de Asturias (Sentencia de 14 de marzo de 2016) y Cantabria (Sentencia de 20 de julio de 2015) consideran suficiente motivación la referencia a los valores catastrales y los coeficientes de aplicación a aquellos.

²³ También el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en sentencias de 1 de octubre de 2013 o de 28 de octubre de 2015.

Así, la sentencia de 19 de julio de 2017 ya había señalado que, en caso de utilizar el dictamen de peritos, resultaba exigible la visita *in situ* del inmueble. La exigencia de una comprobación de valores individualizada estaba ya recogida en las sentencias de 24 de marzo y 23 de mayo de 2002. También las sentencias de 5 de marzo de 2015 y 18 de enero de 2016 incidían en la necesidad de individualizar la valoración. Por otro lado, la exigencia de motivación de los informes periciales es una constante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como lo demuestra la sentencia de 29 de marzo de 2012.

Finalmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 entiende que este método (aplicación de coeficientes sobre el valor catastral) no es idóneo para valorar bienes inmuebles, precisamente debido a su generalidad y falta de relación con el bien concreto.

Vuelve a incidir el Tribunal Supremo en la necesidad de que la comprobación de valores sea referida, directamente, al bien que es objeto de este procedimiento. Y, paralelamente en la ineludible motivación de la comprobación. El método de comprobación por aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no tiene en cuenta las circunstancias especiales del bien, para lo cual no queda otra vía que el dictamen de peritos. Por otro lado, también resulta de interés señalar que, en estos casos, debe ser la Administración la que debe motivar y probar la causa por la que entiende que no se corresponde el valor declarado con el valor real. Las sentencias de 5 y 13 de junio de 2018 inciden nuevamente en este planteamiento, remitiéndose directamente a la sentencia de mayo.

Por otro lado, la reforma de 2006 introdujo otros tres medios de comprobación: «el valor asignado en pólizas de contratos de seguro» (n.º 1.f); el «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria» (n.º 1.g), y el «precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca» (n.º 1.h).

La incorporación del *valor asignado a los bienes en las pólizas de seguros* busca incorporar, entre los medios a utilizar, un criterio objetivo tomando como valor real aquel que se le ha dado al bien en una póliza de un seguro, sin referencia al hecho imponible del impuesto de que se trate. Se trata, en todo caso, de un valor que ya es conocido previamente por el obligado tributario.

Ahora bien, como señala SÁNCHEZ GARCÍA (2017: 886), se trata de un valor que se ha fijado para otro fin por lo que «nada tiene que ver con el cumplimiento del presupuesto de hecho que, previsto en la ley, dará nacimiento a la obligación tributaria». Por ello, pone en duda la fiabilidad de este método, aunque haya sido aceptado por el obligado tributario, porque lo ha hecho para otro fin diferente como es fijar la cobertura de riesgos en una póliza de seguros. Además, hay que tener en cuenta que no se trata de una valoración efectuada realmente por la administración, sino que viene determinada en el contrato de seguro y acordado por las partes de dicho contrato.

Un sentido similar puede tener la inclusión como medio de comprobación del *valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas*. Este tam-

bien ha sido criticado por la doctrina²⁴ e incluso por algunos Tribunales Superiores de Justicia que no lo admiten como un criterio de automática aplicación. En este supuesto se va a tomar como valor real la tasación que se haya efectuado por el banco a efectos de la garantía hipotecaria.

Al igual que en el anterior, no se trata de una valoración realizada por la Administración sino que esta va a utilizar para la comprobación de valores una valoración que ha sido previamente aceptada por el obligado tributario.²⁵ Es cierto que, en este caso, el obligado no podrá argumentar falta de motivación, cuando además conocía previamente dicho valor. Sin embargo, como señala SÁNCHEZ GARCÍA (2017: 891) no se puede olvidar que el valor así fijado en el contrato de préstamo hipotecario constituye una cláusula de estilo, y que «su contenido está predeterminado por el acreedor hipotecario, ante lo que el deudor (el obligado tributario) poco o nada puede hacer, decir o pactar; salvo aceptar su contenido si quiere recibir el préstamo». Por ello concluye que «se trata, en realidad, de un contrato (o cláusula) de adhesión y no ante un acto propio de determinación del valor real o de mercado».

Lo que, sin embargo, el Tribunal Supremo ha señalado, frente a la posición de algunos Tribunales Superiores de Justicia, es que la utilización de este método exige a la Administración de cualquier carga adicional, por lo que no precisa justificar que ese valor coincide con el valor real del bien. Así lo entiende, por ejemplo, en sus sentencias de 7 de diciembre de 2011²⁶ y de 17 de septiembre de 2012. Ello, sin embargo, no impide que el TSJ de Galicia señale en su sentencia de 30 de noviembre de 2016, que el contribuyente puede probar lo contrario «pues no se trata de una presunción *iuris et de iure* que vincule a los Tribunales, sino que lo que concurre es una suerte de presunción *iuris tantum* de que el valor comprobado es el que se ajusta a la base imponible del impuesto». Y en la misma línea se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en su sentencia de 5 de octubre de 2017.

Respecto al *precio declarado en otras transmisiones* (n.º 1. h), de acuerdo con el art. 158.4 del RGGI, podrá utilizarse como medio de comprobación cuando se trate de «otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto en que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor».

Ante la ausencia de otra referencia al respecto, hay que concluir que las transmisiones a las que se refiere la ley pueden ser onerosas o lucrativas ya que nada más se señala en la ley o el reglamento en relación con este medio de valoración.

Por último, respecto al *dictamen de peritos de la Administración* (n.º 1.e), el art. 158.3 RGGI exige que este tenga titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar. Además, cuando se trate de un bien o derecho individualizado «se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas

²⁴ Así ÁLVAREZ BARBEITO (2012) critica no solamente este medio de comprobación sino también la sentencia del Tribunal Supremo, posicionándose a favor de los argumentos esgrimidos, entre otros, por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

²⁵ Aunque en relación con la escritura de hipoteca.

²⁶ Un comentario a esta Sentencia puede verse en GARCÍA DE PABLOS (2012).

que según la normativa hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho».

No es este un método nuevo, sino que ha sido utilizado tradicionalmente en la comprobación de valores y, además, objeto de una abundante jurisprudencia, algunas de cuyas exigencias se han venido a incorporar en el actual RGGI.

Este método, como señala LÓPEZ MARTÍNEZ (1974: 1522), constituye un supuesto de «discrecionalidad técnica», puesto que la Administración precisa para la valoración de los hechos acudir a unos conocimientos especializados. De hecho, la prueba pericial consiste precisamente en eso: la apreciación de unos hechos o cosas, por unas personas, técnicos en la materia, que tras el análisis oportuno emiten su opinión. Ahora bien, el hecho de que la Administración precise acudir a unos conocimientos especializados, que se plasman en el dictamen de un perito, no significa, ni mucho menos, que este tipo de valoración se encuentre ajena a una posible fiscalización.²⁷

Es este un medio que siempre ha sido considerado por la jurisprudencia como adecuado para la valoración de inmuebles. Así, a pesar de todas las dudas que su utilización pueda plantear, el Tribunal Supremo parece colocarlo en una posición superior al resto de los medios ordinarios de comprobación, cuando señala respecto a dos comprobaciones diferentes que

por la forma de producirse una y otra hay que atribuir mayor trascendencia y más objetivo criterio a la que dimana de informe emitido por funcionario al servicio de la Hacienda Pública con titulación adecuada, que la derivada de unas estimaciones medias ponderadas con valor más aproximativo que real; y, aun cuando una y otra constituyan medios ordinarios de comprobación, girando el tributo sobre «el verdadero valor» de los bienes transmitidos, debe prevalecer un medio concreto y específico –como es dicho informe– sobre cualquier otro que se refiera a meros indicadores o parámetros generales de valor.²⁸

Sin duda, la mayor discrecionalidad que parece derivar de este medio de comprobación, queda paliada por los requisitos que se deben exigir tanto al perito como al dictamen que emite y que, en definitiva, van a constituir una garantía para el administrado. Porque, como apuntamos anteriormente, los requisitos que actualmente exige el art. 158.3 del RGGI venían siendo exigidos previamente por una jurisprudencia consolidada a lo largo de los años.

Así, la necesidad de que el perito ostente un título adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar, es un requisito que aparecía expresamente recogido en el Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, que aprobó el texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.²⁹

²⁷ Sobre la discrecionalidad administrativa en el ámbito tributario, *vid.*, LÓPEZ MARTÍNEZ, (1974: 1483).

²⁸ STS, 9 de mayo de 1988, F. J. 3.º.

²⁹ En efecto, su artículo 117, n.º 12, hacía referencia a «la valoración que, a requerimiento del liquidador, formule un funcionario técnico al servicio de la Administración y con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos o del acto liquidable, sin que tal valoración prejuzgue la que resulte de la tasación pericial en los casos en que hubiere lugar a ella». Es decir, se venía a exigir en este medio de valoración la necesidad de competencia y título adecuado.

Este requisito no fue, sin embargo, incorporado a las leyes de los impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo que no impidió que los tribunales unánimemente siguieran señalando la necesidad de que quien realizara la comprobación de valores tuviera título adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar. Es más, esta exigencia de titulación adecuada afectaba tanto al perito de la Administración como a los peritos designados por la parte en el correspondiente expediente de comprobación de valores.³⁰

Junto con la exigencia de titulación adecuada por parte del perito que ha de emitir el dictamen, la necesidad de aportar las características físicas, económicas y jurídicas, puede relacionarse con la necesaria motivación del acto administrativo y tiene que ver con la necesaria fundamentación que deben tener las valoraciones que efectúan los técnicos al servicio de la Administración. A ello hay que añadir, de acuerdo con el art. 160.2 de este Reglamento, «el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas».

Así, numerosas reclamaciones contra comprobaciones de valor tienen su causa, precisamente, en la insuficiencia de motivación de las mismas, cuando unánimemente la jurisprudencia viene exigiendo que los dictámenes valorativos emanados de peritos no deben limitarse a consignar simplemente el valor que se asigna a los bienes, sino que han de estar suficientemente fundamentados, ya que esa motivación permitirá conocer el criterio técnico utilizado y constituye una garantía indispensable para el administrado, que de esta manera podrá prestar su aquiescencia o rechazar tales valoraciones.

En efecto, como el propio Tribunal Supremo señala en su sentencia de 16 de abril de 1994, si la Administración tiene el derecho de comprobar los valores declarados, velando así por su patrimonio, no hay más remedio que reconocer un derecho paralelo de los ciudadanos a velar por el suyo, conociendo con exactitud la causa por la que se exige el pago de un impuesto y

³⁰ En este sentido se expresan, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1988 (F. J. 2.º), 23 de diciembre de 1991 (F. J. 3.º), 18 de diciembre de 1995 (F. J. 2.º), 19 de enero de 1996 (F. J. 5.º), 25 de junio (F. J. 2.º) y 29 de diciembre (F. J. 4.º) de 1998. También el Tribunal Superior de Justicia de Asturias recoge la necesidad de titulación profesional adecuada del perito de la Administración. Así se puede ver, entre otras en sus sentencias de 29 de enero de 1993 o 26 de noviembre de 1998. Esta misma doctrina aparece en la sentencia de 22 de abril de 1988 (F. J. 1.º), señalándose la incompetencia del aparejador municipal cuando los bienes a valorar al tratarse de un bien calificado como *Suelo Rústico de Interés Turístico*, por lo que procede a considerar adecuado el dictamen efectuado por los Ingenieros Agrónomos, peritos de la parte. Por su parte, la sentencia de 6 de abril de 1994 niega la facultad para emitir dictámenes, como peritos de la Administración, acerca de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, en orden a una comprobación de valores a los subinspectores de tributos (F. J. 2.º), mientras que la de 9 de mayo de 1997 se la niega al Inspector Financiero pues aunque se trataba de acciones, lo peritado no eran los títulos valores sino que la valoración recaía directamente sobre los solares y edificios, para lo cual hubiera sido preciso un arquitecto (F. J. 3.º). Y la sentencia de 10 de mayo de 1999 considera que una agente de la propiedad inmobiliaria carece de competencia para determinar el valor real de un inmueble, señalando que solo puede fijar su valor en venta, no sirviendo, por tanto, para desvirtuar el informe emitido por el técnico de la Administración Tributaria (F. J. 1.º y 3.º).

los datos por los que se rechaza su valoración y se aumenta esta.³¹ Y en este sentido, es una constante en las resoluciones del Tribunal, el declarar la nulidad de aquellas comprobaciones en las que no se conoce cuáles hayan sido los factores tenidos en cuenta para determinar la valoración, ya que con ello se causa indefensión al contribuyente, al sustraerlo de la posibilidad de rebatir tal valoración, o incluso descubrir un error material.³²

Es más, incluso el Tribunal va a ir precisando cuándo este requisito se tiene o no por cumplido. Así, en principio «la valoración debe contener, no solo el guarismo que refleje el resultado obtenido, sino los elementos de juicio y de cálculo que hayan sido tenidos en cuenta para llegar al resultado final».³³ En este sentido, no se considera suficiente motivación

la estampación de un sello de caucho del siguiente tenor literal: «En los valores atribuidos a los bienes que se relacionan se ha tenido en cuenta: Los valores catastrales, índice de precios medios y valores de transacción de los mismos en el Término Municipal»; que, ciertamente, no es más que una enumeración de medios de comprobación sin expresión, siquiera, de los factores que los individualizan, como fecha de implantación, conceptos o subconceptos tenidos en cuenta, transacciones análogas contempladas, etc., sin cuyo conocimiento, ciertamente, el sujeto pasivo carece de elementos de juicio para aceptar fundadamente la valoración o para impugnarla y defenderse.³⁴

Tampoco resulta suficiente lo que se califica de mera «opinión», no mereciendo la calificación de informe al limitarse a reflejar «escrito a mano: a) ½ valor de 9900000 = 4950000 b) Valor solar: 26980000 pesetas. Total: 31930 000, sin más razonamiento, motivación o referencia»,³⁵ ni la simple referencia: Superficie: 6000 hectáreas, Valor declarado 1200000 pesetas. Valor asignado 3000000 de pesetas, con una firma ilegible, bajo la antefirma «el Ingeniero Jefe», sin otro razonamiento o explicación.³⁶ Igualmente considera el Tribunal insuficiente

que la cifra de valor se obtenga de multiplicar el número de metros cuadrados del piso por 28000 pesetas el metro, sin explicar o justificar la razón de tal precio, cuando el propio particular aduce que el dictamen no ha tenido en cuenta que la finca n.º 30 de la calle de autos se encuentra en cuesta, la antigüedad y estado de la construcción con más de 17 años de antigüedad y que el valor catastral asignado al piso en 1986 es de 1020066 pesetas. Todo ello hace aquí aplicable la doctrina jurisprudencial de que una motivación consistente en un cajetín estampado en la hoja de aprecio expresivo de frases o magnitudes genéricas (sin justificación suficiente) no cumple las exigencias mínimas de la motivación o razones en que se fundamenta el juicio

³¹ Fundamento Jurídico 2.º.

³² Así se expresa la Sentencia de 30 de mayo de 1985 (Considerando 2.º). Esta misma necesidad de motivación para poder garantizar el derecho de defensa del administrado se deriva de las sentencias de 4 (F. J. 2.º), 22 (F. J. 4.º) y 28 (F. J. 3.º) de diciembre de 1993, 18 de marzo de 1994 (F. J. 3.º y 4.º) y 7 de mayo de 1998 (F. J. 3.º), entre otras.

³³ STS, 13 de febrero (F. J. 2.º) y 7 de noviembre de 1988 (F. J. 1.º).

³⁴ STS, 2 de marzo de 1989, F. J. 2.º.

³⁵ STS, 9 de octubre de 1989, F. J. 5.º.

³⁶ STS, 20 de enero de 1990, F. J. 2.º.

pericial emitido en cuanto determinante del contenido del acto administrativo a dictar,³⁷

o simples generalizaciones sobre las condiciones de uso y volumen o la referencia a situación y características intrínsecas.³⁸

Además, hay que tener en cuenta, que la comprobación referida a un bien concreto va dirigida no a emitir una opinión sobre lo que pueda valer dicho bien, sino a concretar su valor real, siendo necesario, en consecuencia, que el informe contenga los criterios tanto relativos a los datos físicos o jurídicos, como los cálculos de la valoración, todos ellos fiscalizables por la jurisdicción contenciosa.³⁹ Por ello considera carente de motivación una valoración que no tiene en cuenta la naturaleza jurídica de lo transmitido y, además,

no se expresan las razones por las que se valora el metro cuadrado a razón de 7000 pesetas, sin indicación de la procedencia de ese dato. Tampoco se razona por qué se hace el cálculo sobre un número de metros cuadrados determinado –259 en este caso– ni por qué se aplica el coeficiente corrector del 0,7 y no otro, mayor o menor, ni tampoco por qué se han multiplicado los 259 metros cuadrados por tres; finalmente, tampoco se razona por qué se valora una «construcción» como aparece en el impreso, cuando lo transmitido es lo que se llama «derecho de levante».⁴⁰

En general, esta doctrina jurisprudencial viene a señalar que las valoraciones han de ser razonadas, con expresión clara de los criterios tenidos en cuenta y de cuantas circunstancias concurren, como puede ser en el caso de los inmuebles, su estado, antigüedad, circunstancias urbanísticas y cualesquiera otras que puedan tener influencia actual o futura en el valor de la finca. Lo que en ningún caso se admite es que tales informes consistan simplemente en que

en un impreso oficial se describe la finca en escritura a máquina, mediante calco o copia, al igual que se expresa el valor declarado, el valor apreciado, se fecha, se estampa un sello oficial y se firma por el «Funcionario encargado del servicio» unas veces mediante firma original y otras mediante calco, y en el lugar del impreso destinado a motivación se estampa, mediante también, la fecha,⁴¹

³⁷ STS, 29 de enero de 1991, F. J. 4.º. Similares argumentos se ofrecen en la STS de 18 de junio de 1991, F. J. 4.º.

³⁸ STS, 23 de diciembre de 1991 (F. J. 3.º), 20 de junio (F. J. 4.º), 17 de julio (F. J. 4.º) de 1992 y 11 de octubre de 1995 (F. J. 5.º).

³⁹ STS, 26 de mayo de 1989, F. J. 2.º.

⁴⁰ STS, 26 de mayo de 1989, F. J. 3.º. Por el contrario, estima procedente una comprobación en al que consta como elementos de valoración, datos físicos, datos económicos, coeficiente por depreciación por situación en altura, coeficiente por situación en planta, coeficientes por repercusión del solar, valor de la construcción posible, valor del solar sin edificación y valor del solar con la edificación existente (STS, 13 de abril de 1994, F. J. 1.º) y otra en la que para valorar suelo y construcción se hace alusión al uso, volumen autorizable, situación, características intrínsecas y grado de urbanización, en el caso del suelo y coste actualizado en función de edad, destino y tipo, en el de la construcción (STS, 19 de octubre de 1995, F. J. 3.º).

⁴¹ STS, 26 de marzo de 1991, F. J. 3.º. En igual sentido, STS de 22 de febrero (F. J. 3.º) y 30 de marzo (F. J. 2.º) de 1992.

o la simple aportación de un documento estandarizado donde se plasman una serie de valores unitarios genéricos, sin ninguna justificación.⁴² En general se entiende que, si no da una motivación suficiente, la valoración no constituye más que una mera opinión de un funcionario de la Administración, carente de trascendencia tributaria alguna.⁴³

Más aún, llega el Tribunal a señalar que estas comprobaciones que efectúa la Administración, remitiéndose a simples generalidades, encubren

una desatención para el ciudadano, ya que muchas veces ni siquiera se visitan por el técnico que practica la comprobación las fincas de cuya valoración se trata, visita que pueda resultar incómoda, por la incomodidad del desplazamiento, pero que es la que corresponde a la función que se realiza.⁴⁴

En definitiva, debe tratarse no de una motivación exhaustiva, pero sí suficiente, si bien debemos remarcar que, pese a esta insistencia de los Tribunales, la Administración parece empeñada en incumplir este requisito, si nos atenemos a las numerosas sentencias que estiman las reclamaciones que por este concreto motivo vienen interponiendo los contribuyentes contra las comprobaciones de valores.⁴⁵

Es más, esta necesidad de motivación llega a ser exigida no solo para que el sujeto pasivo pueda aceptar o impugnar los valores comprobados,⁴⁶ ya que estos no son ni definitivos ni firmes, sino también para que, posteriormente la Sala pueda, en su caso, comprobar la exactitud de la valoración.⁴⁷ Es de-

⁴² Así se puede ver en las sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 1994, 5 de marzo y 9 de julio de 1996. Este mismo argumento es utilizado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones de 22 de febrero de 1996 y 6 de noviembre de 1998.

⁴³ STS, 27 de junio de 1994, F. J. 3.º.

⁴⁴ STS, 18 de enero de 1992, F. J. 2.º. Esta misma necesidad de comprobación *in situ* es reiterada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, acordando la nulidad de la comprobación de valor realizada por la Administración al demostrarse «el incumplimiento por parte del técnico que presta servicios para la misma de una de las condiciones necesarias para la validez de la valoración pericial, cual es la comprobación personal y directa del bien por la importancia que tiene conocer *in situ* su ubicación, las características físicas y el estado de conservación, sin que en ningún caso pueda sustituirse esas diligencias establecidas en garantía de la regularidad de la tasación y de su resultado, así como de los derechos de los afectados, por la tasación de oficina sobre la base de los datos aportados o los requeridos» (Sentencia de 9 de diciembre de 1998).

⁴⁵ En su sentencia de 18 de enero de 2016, el Tribunal Supremo insiste en la necesidad de motivación y de individualización que se ha de exigir al dictamen de peritos, entendiendo que «el valor comprobado administrativamente estará motivado cuando la valoración efectuada sea “singular”, por contraposición a “genérica” u “objetiva”. No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración» (F. J. 4.º). En sentido similar, las sentencias de 31 de marzo de 2014, o 29 de marzo de 2012.

⁴⁶ Porque, como bien señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de diciembre de 1991, «frente al derecho de la Administración a comprobar y fijar un valor, está el derecho del ciudadano a saber por qué un bien de su propiedad se valora en una cantidad determinada, lo que lleva aparejado el pago de un Impuesto, que no puede ser caprichosamente fijado ni en su base ni en su cuota» (F. J. 3.º).

⁴⁷ STS, 17 de abril de 1989, (F. J. 3.º), 18 de marzo (F. J. 2.º) y 30 de noviembre (F. J. 2.º) de 1991, 18 de enero de 1992, (F. J. 2.º), 19 de octubre de 1995, (F. J. 3.º), 25 de junio de 1998, (F.

cir, que, en definitiva, la necesidad de motivación viene justificada por la propia garantía del control jurisdiccional a que debe someterse la actividad administrativa, y tal fiscalización no podría darse si los tribunales desconocen los fundamentos que dan lugar a un determinado acto, en este caso una valoración de un bien a efectos tributarios.⁴⁸ De esta forma, la necesidad de motivación se convierte en una garantía tributaria ineludible.⁴⁹

En todo caso, lo cierto es que la comprobación de valores, cuando se trata de inmuebles, plantea especiales controversias, que los cambios legislativos realizados hasta el momento no han logrado solucionar. Aunque las modificaciones introducidas en el año 2006 supusieron, más que inventar nuevos métodos, un intento de dar cobertura legal a supuestos que ya habían sido aplicados en alguna ocasión, lo que, sin embargo, no ha evitado su judicialización. Todo ello básicamente porque el intento de determinar de una forma más o menos automática y objetiva el «valor real» del bien inmueble, siempre puede chocar con situaciones que no se ajusten a la realidad, por lo que el contribuyente va a tratar de contrarrestar esa situación utilizando todos los medios a su alcance.

Y aunque la ley no contempla un orden en los medios de valoración a utilizar, tampoco su determinación es absolutamente discrecional para la Administración pues, como afirma D'OPÓN ESPEJO (2010: 115) «de entre todos los medios valorativos solo habrá uno que se acomode mejor al caso concreto».

La jurisprudencia, además, ayuda en este sentido desde el momento en que una constante en la misma es la de garantizar la suficiente motivación en la decisión. Y, estrechamente vinculada, se llega a la conclusión de la adecuación como medio de comprobación en el caso de inmuebles, a través del dictamen de peritos que será, además, el medio que mejor se adecúe a la necesaria individualización de la valoración.

En cualquier caso, no cabe duda que entre todos los medios previstos en el art. 57 de la LGT, hay uno que si se realiza correctamente⁵⁰ no debería dejar lugar a dudas en cuanto a su validez.

4.- La necesaria motivación de la comprobación de valores

De lo señalado hasta el momento, se puede ver que la motivación es un requisito que debe darse con carácter general, siempre que tenga lugar una comprobación de valores, sea cual sea el medio empleado para ello. Y ello porque, además de ser un requisito propio de los actos administrativos, los mayores problemas que plantea este procedimiento son los que enfrentan el derecho de la Administración a comprobar la correcta declaración del valor por parte del contribuyente, con la seguridad de este a conocer previamente

J. 3.º). O en su caso, para poder fijar el propio Tribunal el valor del inmueble, *vid.*, STS, 30 de marzo de 1992, (F. J. 4.º).

⁴⁸ La necesidad de motivación como garantía del administrado y base para el posible control jurisdiccional es recogida también por el Tribunal Económico-Administrativo. En este sentido se expresan, entre otras, las resoluciones de 31 de enero de 1994, 6 de julio y 23 de noviembre de 1995.

⁴⁹ STS, 18 de abril, F. J. 3.º.

⁵⁰ Teniendo en cuenta los requisitos que hoy se exigen en el RGGI.

te cuál pueda ser ese valor, cuando las leyes no lo definen claramente, sino por referencia a un concepto jurídico indeterminado.

Además, frente a la actuación de la administración en este campo, deben reconocerse también una serie de garantías para el administrado, sobre todo desde la perspectiva de la limitación de una actividad indiscriminada de comprobaciones, así como de la necesidad de dar a conocer cómo se han llevado a cabo y cuál ha sido su motivación. Todo ello garantizará al contribuyente una mayor seguridad jurídica, así como, en su caso, asegurará la tutela judicial efectiva.

Actualmente, el art. 160 del RGGI contempla esta obligación de motivación en su n.º 3 que exige que la propuesta de liquidación derivada de una comprobación de valores contenga los siguientes extremos:

- a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.
- b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.
- c) De forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de enero de 2016 afirma que

no se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación...⁵¹

Sin duda, la labor jurisprudencial en este campo ha sido decisiva, tratando de recortar los márgenes de actuación de la Administración, quien, lamentablemente, no parece dispuesta a reconocer sus errores y enmendarlos, si tenemos en cuenta el gran número de resoluciones jurisprudenciales que en este campo se producen, en su gran mayoría debidas a extralimitaciones de aquella. No cabe duda que el control judicial es la mejor garantía para el administrado, pero sin duda una garantía costosa, a la que no se debería llegar por el simple hecho de que la Administración no se decida a modificar su tradicional forma de actuar.

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuya Exposición de Motivos la autodefine como «un hito innegable de gran trascendencia en el

⁵¹ Fundamento Jurídico 4.º.

proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica», solo supuso, en realidad, un pequeñísimo intento de suavizar las relaciones entre ambos. La exigencia de motivación de las comprobaciones de valor no añadía en realidad nada nuevo, pues ya era un requisito de este tipo de actos. La valoración de bienes tampoco implicaba una verdadera innovación, pues no suponía nada que no pudiera realizarse a través de una consulta, y además carecía de carácter vinculante.

Su incorporación en la LGT de 2003, incluyendo el carácter vinculante de las consultas y de las valoraciones ahora recogidas en su artículo 90, no ha supuesto la desaparición de conflictos de intereses o de diferencias interpretativas entre la Administración y los contribuyentes.

En cualquier caso, tanto la valoración que efectúe la Administración como consecuencia de una solicitud del administrado, como la que resulte de un expediente de comprobación de valores, deberá contar con la motivación suficiente en relación con el concreto bien de que se trate. Más aún, la ausencia de una auténtica y verdadera motivación convierte el acuerdo de comprobación del valor en un acto arbitrario,⁵² lo que, en definitiva, produce una indefensión al ciudadano y justifica la declaración de nulidad de tales comprobaciones.⁵³ Además, también el principio de seguridad jurídica «sobre todo cuando se trata de actos que afectan al patrimonio de los ciudadanos, exige unas valoraciones razonadas...».⁵⁴ Porque, como recoge el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en su sentencia de 2 de julio de 1997, la motivación cumple diferentes funciones:

Ante todo, y desde el punto de vista interno, viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. En el terreno formal – exteriorización de los fundamentos en cuya virtud se dicta un acto administrativo –, no es solo una elemental cortesía, sino que constituye una garantía para el interesado que podrá impugnar, en su caso, el acto con posibilidad de criticar las bases en que se funda. En último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la administración (art. 106 de la Constitución) que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. La motivación de los actos administrativos no constituye un rito sacramental, sino una medida instrumental para que se conozcan las razones de la voluntad de la Administración, lo cual permite a la jurisprudencia modular esta exigencia, acomodándola a las circunstancias de cada caso.⁵⁵

En definitiva, tal como señala el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de marzo de 2015,

⁵² STS, 2 (F. J. 8.º) y 12 (F. J. 3.º) de febrero de 1996.

⁵³ Que esta es una de las causas más comunes en las reclamaciones contra comprobaciones de valores lo prueban las numerosas sentencias en que el Tribunal Supremo ha debido pronunciarse al respecto. Así, entre otras y además de las ya citadas, 14 de mayo (F. J. 2.º), 28 de octubre (F. J. 4.º), 4 (F. J. 4.º), 5 (F. J. 4.º), 11 (F. J. 4.º), 12 (F. J. 4.º y 5.º), 18 (F. J. 4.º), 19 (F. J. 3.º y 4.º), 25 (F. J. 5.º y 6.º) y 26 (F. J. 5.º) de noviembre y 2 (F. J. 4.º), 3 (F. J. 4.º), 10 (F. J. 4.º), 16 (F. J. 4.º) y 22 (F. J. 4.º) de diciembre de 1993, 29 (F. J. 2.º) de septiembre, 19 (F. J. 4.º), de octubre, 14 (F. J. 2.º), 21 (F. J. 4.º) y 28 (F. J. 4.º) de noviembre y 5 (F. J. 3.º), 11 (F. J. 5.º) y 18 (F. J. 2.º) de diciembre de 1995, 23 de febrero (F. J. 1.º), 30 de marzo (F. J. 5.º), 23 de mayo (F. J. 4.º) y 8 de noviembre (F. J. 4.º) de 1996.

⁵⁴ Sentencia de 13 de enero de 1994, F. J. 2.º.

⁵⁵ Fundamento Jurídico 2.º.

la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, propone la tasación pericial contradictoria...⁵⁶

Ahora bien, la anulación de la comprobación de valores por falta de motivación, supone la necesidad de que la Administración efectúe una nueva valoración, ya que como bien ha señalado el Tribunal Supremo «la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados».⁵⁷ Por el contrario, como señala la Audiencia Nacional, la realización de una nueva comprobación de valores no supone más que el ejercicio de la facultad de comprobación que asiste a la Administración para determinar el valor real de los bienes transmitidos.⁵⁸

De todas formas, debemos señalar que en algunos casos no se llega a declarar la nulidad de la comprobación por falta de motivación, cuando esta, aunque no se haya notificado al interesado, sí obra en el expediente. En estos casos, el Tribunal Económico-Administrativo Central entiende que no se produce indefensión y que la garantía del interesado queda cubierta desde el momento que este puede conocer, en el trámite de puesta de manifiesto en primera instancia, tales motivaciones.⁵⁹ Más aún, el Tribunal Económico-Administrativo Central viene entendiendo que, si bien es cierto que la falta de motivación puede dar lugar a la anulación de la comprobación de valores, existen supuestos que, si bien abstractamente no conllevarían suficiente motivación, en algunos casos concretos sí pueden admitirse. Es el supuesto de un dictamen basado en módulos unitarios básicos. En principio no se cumpliría el requisito de motivación suficiente si no se expresan los factores determinantes para la formación de dicho módulo, es decir, que la simple remisión a los precios de mercado no es motivación suficiente, salvo que se cite la fuente documental de donde se han tomado los precios de mercado. Sin embargo, excepcionalmente esta información no será necesaria cuando por ser el sujeto pasivo miembro del mercado de referencia, se le suponga un conocimiento del mismo. En definitiva, esta circunstancia haría innecesaria esa información y el dictamen no sería anulado por falta de motivación.⁶⁰

⁵⁶ Fundamento Jurídico 1.º.

⁵⁷ Sentencia de 29 de diciembre de 1998, F. J. 3.º.

⁵⁸ Sentencia de 20 de mayo de 1997, F. J. 4.º. En el mismo sentido se había expresado este mismo Tribunal en su sentencia de 29 de marzo de 1994. También el Tribunal Económico-Administrativo Central entiende que la facultad de la Administración de obtener el valor real de los bienes no puede decaer por el mero hecho de adolecer de falta de motivación, que lo único que acarrea es la mera anulabilidad del acto administrativo, que en modo alguno implica la firmeza del valor declarado por el contribuyente, sino la obligación de la Administración de repetir su actuación, esta vez de forma debida (Resolución de 7 de octubre de 1998).

⁵⁹ Resoluciones de 31 de enero y 5 de mayo de 1994.

⁶⁰ Así se puede ver, entre otras, en las resoluciones de 6 de junio de 1996, 13 de marzo y 9 de julio de 1997 y 12 de mayo de 1998.

A mayor abundamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias ha venido señalando reiteradamente que la falta de motivación constituye un motivo de anulabilidad de la comprobación de valores realizada cuando esta dé lugar a la indefensión de los interesados

en cuanto que la motivación de los actos administrativos constituye una garantía para el administrado que le permite conocer las argumentaciones en que se apoya la Administración para decidir y facilita la posibilidad de criticarlas e impugnarlas, así como su control jurisdiccional.

Por ello, la falta de motivación o una motivación insuficiente puede dar lugar a la anulabilidad del acto, pero puede constituir también una simple irregularidad si no provoca indefensión del administrado, por cuanto este tuvo ocasión de conocer los fundamentos de la comprobación de valores.⁶¹ Además, como precisa este Tribunal en su sentencia de 19 de enero de 1996, la falta de motivación constituye un vicio predicable del acto administrativo propiamente dicho y no del acto notificador.

5. Conclusiones

La correcta aplicación del procedimiento de comprobación de valores y, más concretamente, la utilización de los diferentes medios para llevarlo a cabo, continúa siendo objeto de una gran litigiosidad que deja, en muchas ocasiones, al obligado tributario en una situación de inseguridad jurídica. Si la inclusión expresa en la LGT y en el RGGI de la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral como uno de los medios para llevarlo a cabo, hizo que se convirtiese en el más usado en los últimos años por la administración autonómica, la sentencia del TS del año 2018 ha dejado un importante hueco y alimenta nuevamente la discusión sobre la correcta valoración de los bienes, especialmente si se trata de inmuebles. En efecto, dicha sentencia determina su inadecuación como medio de comprobación y, de acuerdo con la misma, no puede ser ya la única base para motivar una comprobación de valor, siendo necesaria una comprobación directa por la Administración, individualizando y motivando la valoración. Lo que, nuevamente, nos llevará a divergencia de criterios e interpretaciones sobre el valor real.

Por otro lado, la ampliación de los medios a utilizar no ha ayudado tampoco a una mejora de las relaciones entre Administración y obligados tributarios. Las diferencias interpretativas sobre estos medios no favorecen tampoco la seguridad jurídica. Al contrario, el problema continúa situándose en el mismo punto: tratándose de un concepto jurídico indeterminado, las diferencias en la fijación de la base imponible en aquellos casos en los que esta se determina a partir del valor real son inevitables, y la exigencia de una correcta motivación por parte de la Administración constituye un elemento determinante.

⁶¹ Así se expresan, entre otras, las sentencias de 12 de septiembre y 29 de octubre de 1992, 10 de febrero de 1995, 30 de enero de 1997 y 23 de marzo de 1999. En el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 24 de marzo de 1995.

Por ello, no es de extrañar que se esté planteando la modificación de la base imponible de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales. De acuerdo con la propuesta,⁶² la base imponible estaría constituida por el valor de los bienes o derechos, puntualizándose que *se considerará, a efectos de ambos impuestos, que como el valor de dichos bienes se considerará el valor de mercado* («el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas»). Pero, precisa aún más, en el caso de bienes inmuebles, ya que, para ellos, salvo prueba en contrario, se presumirá que el valor de mercado coincide con el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo. En caso de no ser así, el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Seguramente una legislación más clara y precisa en la materia sería lo deseable, puesto que añadiría una mayor seguridad jurídica derivada del sometimiento a la Ley tanto por parte de la Administración como de los contribuyentes. En su defecto, sería de desear que la Administración asumiera realmente la filosofía que inspiró en su momento la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en el sentido de constituir un elemento para profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y los contribuyentes, favorecer el cumplimiento de las obligaciones de estos y, paralelamente, reforzar las obligaciones de la Administración complementando las garantías existentes en los procedimientos.

En cualquier caso, tanto la valoración que efectúe la Administración como consecuencia de una solicitud del administrado, como la que resulte de un expediente de comprobación de valores, deberá contar con la motivación suficiente en relación con el concreto bien de que se trate, aspecto en el que reiteradamente insiste la jurisprudencia. Y precisamente, su falta de cumplimiento es la causa de muchas de las declaraciones de nulidad de las actuaciones de comprobación de valores.

Ello debe llevar a la Administración a replantear sus actuaciones de comprobación, teniendo en cuenta los medios materiales y personales de que dispone, y no optar por comprobaciones indiscriminadas, de manera más o menos estándar, que no garantizan una verdadera actuación de comprobación individualizada.

6. Bibliografía

ABERTURAS RAMOS, A. A. (2012): «La valoración de los bienes inmuebles en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. Métodos de comprobación de valor», en *Revista Catastro*, diciembre.

⁶² Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.

- AGULLÓ AGUERO, A. (1991): «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, vol. I.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2012): «La comprobación de valores en el ITP sobre la base de las tasaciones hipotecarias: especial referencia a la jurisprudencia más reciente», en *Quincena Fiscal*, n.º 8.
- ARIAS VELASCO, R., y RODRÍGUEZ ROJO, L. (1992): *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 2.ª edic.
- ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S. (1996): *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 6.ª edic.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN (1992). *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Granada, Comares.
- CARBAJO VASCO, D., y PRATS MÁÑEZ, F. (1998): *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Barcelona, Praxis.
- CAYÓN GALIARDO, A. (1982): «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1991): «Base imponible y comprobación de valores en las operaciones “mortis causa”», en AA.VV. *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 2.ª edic.
- COSMEN MATASANZ (1989): «La comprobación de valores. Seguridad jurídica del contribuyente. Tasación pericial contradictoria», en *Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores*. Madrid, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. (1998): «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», en *Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi.
- D'OCÓN ESPEJO, A. M. (2010): «Procedimiento de gestión», en *Procedimientos Tributarios* (COORD. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.), Madrid, Thomson Reuters.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998): «Comentarios a los artículos 18 a 25», en *Estatuto del Contribuyente, Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Orense, Francis Lefebvre.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1990): «Medios de comprobación y procedimiento», en *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- FALCÓN TELLA, R. (1997): «"Valores orientativos de referencia" y comprobación de valores», en *Quincena Fiscal*, n.º 6.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1992): «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera» en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 76.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2012): «La comprobación de valores: Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011», en *Quincena Fiscal*, n.º 18.
- HUESCA BOADILLA, R., (2007): *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, Madrid, La Ley.
- (2008): «La comprobación de valores: principio y fin», en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, M. (1974): «Discrecionalidad de la potestad de imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 114.

- MARCOS CARDONA, M. (2002): «La adopción por la C. A. de la Región de Murcia de un método objetivo para la valoración de los bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o adquisición», en *Anales de Derecho*, n.º 20.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G. (1987): «La actividad administrativa de comprobación tributaria», en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 53.
- PERIS GARCÍA, P. (1996): *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Madrid, Cívitas.
- SÁNCHEZ GARCÍA, M. L. (2017): *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*. Madrid, Tirant lo Blanch.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1990): «La comprobación de valores», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Madrid, Edersa.

La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»

Pedro M. Herrera

UNED

I. Planteamiento

El actual «conflicto en la aplicación de las normas tributarias» al igual que su predecesor, el fraude a la ley tributaria, son figuras que «no funcionan» en nuestro ordenamiento. Esta era la opinión más autorizada respecto de la antigua regulación [PALAO TABOADA (1998) pág. 5] y la valoración formulada tras la reforma de 2003 [PALAO TABOADA (2016) pág. 475]. Al parecer, desde 2003 hasta la actualidad solo se han tramitado unos 60 expedientes de «conflicto» y solo uno ha sido objeto de publicación (conflicto núm. 1 publicado en septiembre de 2018).

¿Por qué se ha dado esta situación? ¿Cuáles son sus causas y sus consecuencias? ¿Es necesaria una reforma legislativa o bastaría con un cambio de actitud por parte de los Tribunales y la Administración?

Para responder a estas preguntas es necesario analizar dos cuestiones claves: la naturaleza del fraude de ley y los rasgos que lo distinguen de la simulación.

II. Del fraude de ley al «conflicto en la aplicación de normas tributarias»

Los responsables de la Administración tributaria suelen destacar que el *conflicto* supone una figura distinta del antiguo *fraude de ley*, aunque reconocen que su denominación no es afortunada. Hubiera sido preferible denominarlo *abuso en la aplicación de las normas tributarias*. Sin embargo, una parte importante de la doctrina considera que la nueva regulación no presenta grandes diferencias respecto del antiguo *fraude de ley* [PALAO TABOADA (2016), pág. 475; GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 246].

A nuestro entender, tanto el *fraude de ley* tributario como el *conflicto* constituyen modalidades del fraude de ley civil. Se trata de evitar un uso artificioso y formalista del derecho para amparar resultados contrarios al ordenamiento.

¿Existen diferencias entre el antiguo *fraude de ley* y el actual *conflicto*? No cabe duda de que es así.

- Por un lado, la anterior figura se configuraba como una excepción a la prohibición de analogía para extender el ámbito del hecho imponible o de las exenciones. Como advirtió la doctrina, esta construcción era incorrecta, pues la «analogía» presente en el fraude de ley es, en realidad un mero mecanismo de interpretación de las normas, distinto de la analogía en sentido propio [PALAO TABOADA (1998), pág. 15]. Por tanto, esta reforma es correcta.

- Por otra parte, se elimina la referencia al «propósito de eludir el impuesto». Esta modificación no presenta, a nuestro entender, una especial trascendencia. Por regla general, los *propósitos* del contribuyente (o su grado de culpabilidad, en el caso de que haya cometido una infracción) son difíciles de demostrar directamente. Tal prueba directa implicaría la existencia de manifestaciones escritas, grabaciones, testimonios o una improbable confesión. En cambio, en la mayoría de los supuestos el *propósito* se demuestra mediante indicios. Este era el caso en el antiguo fraude de ley. En el actual *conflicto* no se requiere la prueba del «propósito», pero sí la prueba de unos indicios idénticos, en nuestra opinión, a los que bastarían para probar el propósito de eludir el impuesto [cf. GARCÍA FREIRÍA (2017) pág. 173].

Por este motivo, no pensamos que la reforma tenga importantes repercusiones prácticas. De hecho, en el único expediente de *conflicto* publicado por la Agencia Tributaria (Conflicto núm. 1, publicado en septiembre de 2018) parece claro el «propósito de eludir» y probablemente suceda lo mismo en los expedientes de *conflicto* que no han visto la luz pública.

En este sentido, puede afirmarse que el actual conflicto se corresponde esencialmente (aunque tenga algunas especialidades) con la figura general del fraude de ley prevista en el art. 6.4 del Código Civil:

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir.

Es cierto que la norma hace referencia a que los actos «persigan» determinado resultado. Ahora bien, esto no exige la prueba de una *intención* subjetiva: es suficiente que los actos se diseñen de modo artificioso (amparados en el texto de una norma) de modo tal que permitan obtener un resultado contrario al ordenamiento.

Y esto es lo que sucede en el conflicto (art. 15 de la LGT): se utilizan actos «notoriamente artificiosos o impropios» para obtener una rebaja fiscal indebida sin que existan otros «efectos jurídicos o económicos relevantes».

Podría argumentarse que el conflicto no hace referencia a la *norma de cobertura* ni a la norma defraudada.¹ Ahora bien, esto parece irrelevante. La *norma de cobertura* será aquel precepto que permite realizar los actos artificiosos (incluyendo el principio general de libertad de pactos), mientras que la norma defraudada consistirá en aquella que regula el hecho imponible o

¹ Sobre la imprecisión con que utiliza la jurisprudencia estos conceptos, cf. GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 252.

la reducción en la carga fiscal. La existencia de una norma de cobertura y una norma defraudada no son requisitos que deban probarse (o identificarse) para demostrar la existencia del fraude de ley, sino elementos que están presentes cuando se acredite la presencia de un negocio artificioso cuyo único fin es obtener una ventaja fiscal indebida.

Así pues, la naturaleza jurídica del art. 6.4 CC, del antiguo art. 24 de la LGT (1963) y del actual art. 15 de la LGT (2003, modificado en 2015) es la misma: estamos ante cláusulas que rechazan una aplicación formalista y artificiosa del ordenamiento jurídico cuyas consecuencias serían contrarias a dicho ordenamiento. En definitiva, constituyen diversas regulaciones del *fraus legis*.

Debe destacarse que, en su esencia, el *fraus legis* no requiere dos elementos presentes en el antiguo «fraude de ley» y en el nuevo «conflicto»: la exigencia de un procedimiento especial y la exclusión (o limitación, tras 2015)² de las sanciones [cf. MORÓN PÉREZ (2015), ep. 15]. Estos dos elementos (combinados con la existencia de otros mecanismos más expeditivos) son los que explican el fracaso del «fraude» y del «conflicto» en nuestro ordenamiento [cf. PALAO TABOADA (2016), pág. 475].

III. Fraude de ley y simulación

1. Delimitación entre ambas figuras

Si bien, en la teoría, la distinción entre *simulación* y *conflicto* es clara, en la práctica resulta mucho más compleja, como veremos al analizar el caso de las sociedades profesionales.

Tanto el *fraus legis* (actual art. 15 de la LGT) como la «simulación» (actual art. 16 de la LGT) se han considerado, en ocasiones, modalidades de una figura más amplia e imprecisa: los negocios anómalos. No obstante, fraude y simulación presentan diferencias relevantes: en la simulación no se realiza el negocio manifestado (bien porque no se realiza ningún negocio, o bien porque se realiza otro distinto), mientras que, en el fraude de ley, se realizan los negocios manifestados, si bien con un elemento de artificiosidad (no se dirigen a obtener su resultado típico, sino otro distinto al que se añade la ventaja fiscal de modo artificioso).

Suele indicarse que la simulación supone un engaño, mientras que el *fraus legis* es «transparente». Esta consideración debe matizarse: es cierto que la simulación implica un engaño y que en el fraude de ley no se *miente* sobre los negocios realizados, pero lo más habitual es que, en el fraude de ley, se intente *ocultar la artificiosidad* tras la complejidad de las operaciones realizadas. En otras palabras: por regla general se presenta una apariencia (la de ca-

² El actual art. 206 bis de la LGT tipifica una infracción específica aplicable «exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación» (ap. 2). Este precepto, además de inoperante (solo se ha publicado un expediente de «conflicto») presenta serias dudas de inconstitucionalidad, pues la sanción se subordina a la existencia de ciertos criterios administrativos.

da negocio aislado) tras la que se oculta la realidad del *fraus legis*. Esta no es una nota esencial del fraude de ley, pero puede y suele darse en la práctica.

Ante un supuesto concreto, no siempre es fácil determinar si se trata de una simulación o de un fraude de ley (o incluso de una legítima economía de opción). Así lo demuestran pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios sobre diversos esquemas *sospechosos* que han dado lugar a diversos litigios.³

Si la Administración opta por la vía de la simulación puede declararla «en el correspondiente acto de liquidación» (art. 16 de la LGT) e imponer sanciones. En cambio, si se aventura por el camino del fraude de ley «será necesario el previo dictamen de la Comisión Consultiva» (art. 15 de la LGT) y se limita sustancialmente la posibilidad de imponer sanciones. El único inconveniente que puede sufrir la Administración en el caso de utilizar indebidamente la figura de la simulación está en una posible anulación del acto de liquidación por los tribunales. Esta eventualidad se desplaza a un futuro lejano (pueden transcurrir un buen número de años hasta que se dicte sentencia firme) e incierto (como veremos las resoluciones de los tribunales son contradictorias).

Esto explica que apenas se hayan tramitado expedientes de fraude de ley, mientras que el uso de la *cláusula anti-simulación* resulta excesivo.

2. Las sociedades profesionales como supuesto de simulación

Un ejemplo claro de confusión entre los tres conceptos (*simulación, fraude de ley y economía de opción*) se encuentra en la reacción de la Administración ante las llamadas *sociedades instrumentales o interpuestas*. Como ha indicado GARCÍA NOVOA (2019) esta expresión puede hacer referencia a realidades diversas: sociedades profesionales, sociedades patrimoniales, sociedades creadas para percibir derechos de imagen, etcétera.

Si nos centramos en el caso de las sociedades profesionales, resulta significativa la *Nota* de la Agencia Tributaria publicada el 25 de febrero de 2019.⁴ En ella se invoca la «STJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012)... confirmada por STS de 4 octubre de 2016, rec. 2402/2015» y se indica lo siguiente:

En el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada.

³ Cf. BORJA SANCHÍS (2018), págs. 205 y ss., con cita de numerosas sentencias del Tribunal Supremo.

⁴ La nota carece de fecha y no está firmada. Según PEDREIRA MENÉNDEZ (2019), pág. 1, se publicó el 25 de febrero de 2019.

En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta dada por la Administración tributaria ha consistido en ocasiones en la regularización acudiendo a la figura de la *simulación* definida en el artículo 16 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resulta interesante analizar la naturaleza de dicha Nota. En efecto, la información suministrada por la Administración a los contribuyentes puede constituir un elemento útil para prevenir las conductas en fraude de ley. Desde luego, no se trata de una *disposición interpretativa*, pues en tal caso debería haberse dictado por la Dirección General de Tributos o la Ministra de Hacienda (art. 12.3 de la LGT). Tampoco se trata de una instrucción dirigida al personal de la Agencia sobre el modo de actuar en estos supuestos, pues no imparten criterios concretos a los órganos de comprobación, ni consta la autoridad de que emana (por ejemplo, el director del Departamento de Inspección). Por tanto, su naturaleza es la de una «comunicación destinada a informar sobre determinados sectores o actividades» de las previstas en el art. 87.2 de la LGT: se *informa* a los *profesionales* sobre el modo de proceder de la Agencia Tributaria. Es decir, no se trata de una *instrucción*, sino de una *descripción*. La Nota no respalda sus argumentos en una autoridad concreta de la Agencia, sino en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid «confirmada (*sic*) por el Tribunal Supremo».

Según indica PEDREIRA MENÉNDEZ [(2019), pág. 1] la citada sentencia del TSJ de Madrid

no fue confirmada por el Tribunal Supremo, como se dice, sino que no se admitió el recurso de casación para unificación de doctrina en la Sentencia de 4 de octubre de 2016 (rec. 2402/2015). A mi juicio [prosigue este autor], la respuesta del Tribunal Supremo puede ser muy distinta a la señalada y está pendiente de fallo, como puede verse en el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), que sí se va a pronunciar sobre el fondo de la cuestión, es decir, sobre si la utilización de una sociedad por un profesional (abogado) para facturar a otra sociedad profesional (bufete colectivo) es una simulación o si es conforme con el ordenamiento.

Además, la Nota tampoco menciona alguna otra sentencia de un Tribunal Superior de Justicia que ha considerado conductas semejantes a la descrita como meras «economías de opción» [cf. LUCAS DURÁN (2015), págs. 151 y ss.]. La misma omisión afecta a otras sentencias de la Audiencia Nacional que analizaremos más adelante.

En efecto, los argumentos (o criterios) de la Nota para considerar *simulada* la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad se reducen a dos:

a) La sociedad profesional carece «de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza».

b) La sociedad «no ha participado en absoluto» en las «relaciones comerciales o profesionales» dado «el carácter personalísimo de la actividad desarrollada».

En términos abstractos, estos razonamientos no resultan convincentes.

a) En cuanto a «los medios personales y materiales» debe tenerse en cuenta que, en muchas actividades profesionales (abogacía, consultoría, intermediación) su ejercicio solo requiere de un ordenador, una conexión a internet, una línea telefónica y determinados programas informáticos y bases de datos. En otras palabras: la «existencia de los medios necesarios» debe modularse atendiendo al tipo de actividad y, en el siglo XXI, para muchas actividades profesionales los medios necesarios son muy limitados. En palabras de la STSJ Murcia de 26 de enero de 2015 (rec. 307/2011)

según la inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que en la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza (FJ 4.º).⁵

b) Esto enlaza con el segundo argumento: se afirma que, precisamente por el carácter *personalísimo* de la actividad (la Abogacía o la Asesoría fiscal resultan paradigmáticas) la sociedad es una mera pantalla que no participa en absoluto en su desarrollo.

Ahora bien, la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales contempla la constitución de

sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales *a las que se imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social*. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquella que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social (Exposición de Motivos).

El art. 5.2 de la citada Ley prevé que «los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad. La sociedad puede tener una «denominación subjetiva» formada con el nombre de todos, de varios o de alguno de los socios profesionales» (art. 6.2). Además,

la sociedad profesional y su contratante podrán acordar que, antes del inicio de la prestación profesional, la sociedad profesional ponga a disposición del contratante, al menos, los siguientes datos identificativos del profesional o profesionales que vayan a prestar dichos servicios: nombre y apellidos, título profesional, Colegio Profesional al que pertenece y expresión de si es o no socio de la sociedad profesional.

Por otra parte, el art. 1.2 prevé que «las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a *cualquiera de las formas societarias* previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley». Por lo tan-

⁵ Cf. en defensa de esta postura, LUCAS DURÁN (2015), pág. 154.

to, resulta perfectamente legítima la creación de una sociedad profesional unipersonal anónima o limitada (art. 12 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

La exposición de motivos de la ley formula como finalidad de esta figura la

garantía de seguridad jurídica para las sociedades profesionales, a las que se facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente, y garantía para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables.

Debe tenerse presente que, aunque la ley prevea la solidaridad entre la sociedad y el socio *esta se limita a las deudas sociales que deriven de los actos profesionales propiamente dichos*.

A la vista de estos preceptos parece imposible calificar de *simulación* la constitución de una sociedad para prestar servicios profesionales por el solo hecho de que estos tengan *carácter personalísimo*.

A favor de la postura de la Agencia podría citarse también la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 junio de 2018 (rec. 441/2016) que admite aplicar la cláusula de simulación a las sociedades que prestan servicios profesionales.

En particular la citada sentencia se apoya en la anterior sentencia de la Audiencia Nacional (Sección 4.^a) de 5 de diciembre de 2012 (rec. 123/2011). Ahora bien, en este caso se daba una circunstancia peculiar, pues se había interpuesto una sociedad entre el profesional y el despacho Ramón y Cajal –también constituido como sociedad– que prestaba los servicios a terceros (FJ 3.º de la SAN de 28 de junio de 2019). Además, en este caso los socios personas físicas utilizaban los medios del despacho Ramón y Cajal y este pagaba los gastos (desplazamientos, viajes) de dichos socios.

Curiosamente, la SAN de 5 de diciembre de 2012 (Sección 4.^a), pese a entender probada la existencia de «simulación», anula la sanción por considerar que

en el mantenimiento de aquella situación por parte del obligado tenía apoyo en la propia actuación de la Administración [la sociedad «interpuesta» se había constituido años atrás, cuando estaba vigente el régimen de transparencia fiscal (añadido nuestro)] y que el defecto de una motivación suficiente de la concurrencia de la culpa, como en el caso enjuiciado, permitiría excluir esta.

En nuestra opinión resulta ininteligible cómo puede sostenerse simultáneamente la existencia de simulación y la inexistencia de culpa. Quizá pueda deberse al carácter *sobrevenido* de la simulación, puesto que las sociedades interpuestas se habían creado cuando resultaba aplicable el régimen de transparencia fiscal. Ahora bien, la contradicción se mantiene, pues para que pueda afirmarse la existencia de simulación es necesaria la existencia de un engaño.

Por otra parte, otras dos sentencias de la Audiencia Nacional (Sección 6.^a) que analizan la situación de otras sociedades *interpuestas* integrantes del despacho Ramón y Cajal llegan a la conclusión de que no se ha probado la exis-

tencia de simulación *pese a que los elementos probatorios son idénticos* (SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011 y 18 de abril de 2012, rec. 819/2009).

La SAN de 26 de marzo de 2012 cuenta con un voto particular de la magistrada doña Concepción Mónica Montero Elena, al que se adhiere doña Ana Isabel Resa Gómez:

Por ello existe simulación tributaria, que no implica ocultación, sino, tan solo, la atribución a una operación de un tratamiento fiscal que corresponde a otra distinta y su consecuencia es la aplicación de las normas jurídicas correspondientes a la operación realmente realizada. Tampoco este hecho implica mala fe o negligencia, pues puede basarse en una controversia interpretativa (*sic*).

En definitiva, se afirma que puede cometerse una simulación sin mala fe ni negligencia, como consecuencia de una «controversia interpretativa». Tal afirmación resulta sorprendente, aunque sea coherente con la SAN de 5 de diciembre de 2012, que confirmó la simulación y anuló la sanción.

Por otra parte, la SAN de 18 de abril de 2012 (rec. 819/2009), de la que es ponente la autora del anterior voto particular, afirma en otro supuesto idéntico relativo al despacho Ramón y Cajal que «no existe simulación». La ponente justifica su cambio de criterio del siguiente modo:

Pues bien, aun cuando en la sentencia transcrita se formularon dos votos particulares, resultó la decisión mayoritaria de la Sección la antes expuesta [entender que no existió simulación]. Ante ello las Magistradas discrepantes entendemos que la interpretación mayoritaria que resulta de la sentencia anterior ha de ser igualmente aplicada al caso de autos, ya que, el principio de igualdad en la aplicación de la Ley y seguridad jurídica, consagrados respectivamente en los arts. 14 y 9 de la Constitución, han de prevalecer, por su rango Constitucional, frente a cualquier discrepancia interpretativa, precisamente porque tales principios informan de la aplicación de las Leyes. Separarnos en este asunto del criterio de interpretación sostenido en la sentencia antes transcrita, implicaría una clara vulneración de los principios Constitucionales citados, por ello en esta sentencia seguimos el criterio de interpretación recogido en la de 27 de marzo de 2012.

En cambio, como ya hemos visto, la más reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2018 (Sección 2.^a) sostiene que una sociedad profesional tiene carácter simulado en función de la falta de medios y el carácter personalísimo de los servicios y añade:

En idéntico sentido al hoy expuesto, se ha pronunciado el TS, en SSTs, de 11 de marzo de 2015, (rec. 1670/2013), que confirma la sentencia de la Sección Cuarta de 5 de diciembre de 2012, antes reseñada y de 11 de marzo de 2015 (rec. 2129/2013), que hace lo propio con la sentencia de aquella Sección de igual fecha, dictada en los recursos 298/2011 y 300/2011, acumulados. Y, sobre todo, la STS de 4 de octubre de 2016, (rec. 2402/2015), que también confirma la dictada por la Sección 5.^a del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de febrero de 2015, (rec. 1496/2012).

Esta sentencia de la Audiencia Nacional menciona como precedentes las anteriores sentencias de la Sección 4.^a (relativas al despacho Ramón y Cajal),

que respaldan sus argumentos. Es cierto que también se refiere a las sentencias de la Sección 6.^a, alegadas por el recurrente, así como a la sentencia del TSJ de Murcia:

La sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012, recurso 28/2011, tampoco [es relevante], pues allí la parte había expuesto a la Administración y a la Sala que las valoró, las razones que justificaban la creación de las sociedades mercantiles intermedias, lo que aquí no ha sucedido. Lo mismo sucede, pues se remite a aquella, en la sentencia de este órgano judicial de 18 de abril de 2012, recurso 819/2009.

Respecto de las sentencias del TSJ de Murcia, a las que hacen referencia las págs. 19 y 20 del escrito rector, significar que en ambos recursos la Sala apreció que había existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medios adecuados a tal fin, lo que no ha sucedido en el caso de autos (FJ 3.^o).

A nuestro entender las sentencias de la Sección 6.^a sí resultan contradictorias con las de la Sección 4.^a. La diferencia se presenta como una mera cuestión de valoración de la prueba, pero los hechos analizados eran muy similares (en todos los casos se trataba de sociedades creadas por los socios del despacho Ramón y Cajal para facturar a dicho despacho).

La SAN de 28 de junio de 2018 se refiere también, como hemos visto, a dos sentencias del Tribunal Supremo que supuestamente «confirman» las sentencias de la Sección 4.^a favorables a la existencia de simulación (SSTS de 11 de marzo de 2015, recs. 1670/2013 y 2129/2013). Ahora bien, estas sentencias del Tribunal Supremo no afirman la existencia de simulación, sino que declaran no haber lugar al recurso de casación por entender que

el signo diferente del fallo de la sentencia impugnada [la que afirma la simulación] y las de contraste [las que la niegan] es consecuencia, no de una contradictoria interpretación del ordenamiento jurídico, sino de la distinta apreciación de la prueba por parte de dos Secciones de la Sala de instancia. [Por ello] no queda otro remedio que reconocer que el recurso de casación para la unificación de doctrina no es el cauce adecuado para resolver la queja de los recurrentes (STS de 11 de marzo de 2015, rec. 1670/2013).

En cuanto a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de febrero de 2015 (favorable también a la simulación) la STS de 4 de octubre de 2016, rec. 2402/2015, tampoco respalda sus argumentos. Se limita a advertir que no existe una diferencia «ontológica» (FJ 4.^o) con otras sentencias de contraste, como las del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que –ante hechos idénticos– niegan la existencia de simulación. Por ello considera que no ha lugar el recurso de casación para unificación de doctrina.

Resulta patente, por tanto, la contradicción entre las sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia (*v. gr.* Madrid y Murcia) y entre diversas secciones de la Audiencia Nacional.

Como ya hemos apuntado, no parece convincente el argumento del Tribunal Supremo según el cual no existe auténtica contradicción en la interpretación del Derecho, sino una mera diversidad en la valoración de la prueba. Al menos en los casos relativos al despacho Ramón y Cajal, las pruebas son idénticas y, sin embargo, la aplicación de la norma es radicalmente distinta.

Finalmente, el Tribunal Supremo, mediante auto de 10 de mayo de 2018 (rec. 6108/2017) admite un nuevo recurso por entender que existe *interés casacional*:

A la vista de los términos del debate, las dos cuestiones planteadas en el presente recurso de casación consisten en:

PRIMERA: Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

SEGUNDA: Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados (FJ 4.º.1).

3. Las sociedades profesionales como mecanismo para reducir la carga tributaria de modo artificioso (*fraus legis*)

A nuestro entender, los argumentos utilizados por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de 28 de enero de 2015, por la Audiencia Nacional en la sentencia de 28 de junio de 2018 y por la Nota de la Agencia Tributaria no son coherentes con la pretendida existencia de simulación:

Es cierto [afirma el TSJ de Madrid] que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la *única finalidad de reducir la imposición directa* del profesional (FJ 6.º).

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional, resume los argumentos de la inspección del siguiente modo:

resulta artificioso que la mercantil ATLAS CAPITAL, para disponer de los servicios de D. Salvador, en vez de contratar directamente con él, lo haga a través de una sociedad a la que paga cantidades muy importantes la cual, a su vez, contrata a esta persona por importes muy inferiores, lo que parece indicar que aquella, inexplicablemente, renuncia a un importante ahorro de costes, dadas las más que apreciables diferencias retributivas entre D. Salvador y la sociedad ARVAD.

Pensamos que estos razonamientos no describen la lógica de la simulación, sino que responden a la estructura del fraude de ley (conflicto) tal y como se regula en el art. 15 de la LGT. Esta confusión entre fraude de ley, simulación y economía de opción queda también patente en la sentencia y en el voto particular de la Audiencia Nacional antes mencionados en las que se afirma, de modo sorprendente, que la simulación no implica el grado necesario de culpabilidad requerido para imponer sanciones tributarias (SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011 y SAN de 18 de abril de 2012, rec. 819/2009).

Según el art. 15 LGT, estaremos ante un supuesto de «conflicto» cuando «se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria (y, según la sentencia del TSJ de Madrid se ha pro-

ducido una *reducción de la imposición directa*) mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Pues bien, según el TSJ de Madrid la creación de una sociedad en las circunstancias del caso en litigio era un mecanismo artificioso, «para facturar los servicios que realiza una persona física». Dicha artificiosidad se menciona también en la sentencia de la Audiencia Nacional.

- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Y, según la sentencia, la única finalidad de la constitución de la sociedad era «reducir la imposición directa del profesional». Lo mismo se afirma en el supuesto enjuiciado por la Audiencia Nacional.

Por consiguiente, si el TSJ de Madrid y la Audiencia Nacional hubieran sido completamente coherentes con sus planteamientos, deberían haber concluido que estábamos ante un supuesto de «conflicto» (y no simulación) en aplicación del art. 15 de la LGT.

Ahora bien, esta declaración necesitaría, a nuestro entender, de una prueba y argumentación detallada atendiendo a las circunstancias de cada caso.

Así, parece forzado afirmar que la creación de una sociedad constituye un mecanismo impropio para facturar servicios al cliente del profesional. La propia Ley de Sociedades Profesionales lo contempla de modo expreso.

En esta línea, debe tenerse en cuenta que la creación de una sociedad profesional produce otros efectos relevantes: de «la responsabilidad por las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio» mientras que la responsabilidad de los socios se determinará con las limitaciones derivadas de la forma social adoptada (art. 11.1).

Es cierto que

de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan (art. 11.2).

Este carácter solidario de las deudas derivadas de actos profesionales se destaca en la SAN de 5 de diciembre de 2012 (reproducida, en este punto, por la SAN de 28 de junio de 2018), pero debe tenerse en cuenta que tal solidaridad supone una garantía para los clientes en la medida en que también los bienes de la sociedad (y no solo el patrimonio del socio) responderán de tales responsabilidades. Según la exposición de motivos de la citada ley, es precisamente este régimen peculiar de responsabilidad el que justifica la creación de las sociedades profesionales en beneficio de los profesionales y de sus clientes.

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 se utiliza un argumento adicional: puesto que la sociedad se interponía entre el so-

cio del despacho profesional y la sociedad del despacho Ramón y Cajal, la limitación de responsabilidad ya se producía a través de este último. Hubiera sido interesante que la sentencia enfocara este argumento hacia la posible existencia de un fraude de ley.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2018 refleja otros elementos relevantes: el único socio de la sociedad que facturaba los servicios profesionales era el consejero delegado de la sociedad a la que se prestaban los servicios en régimen de exclusividad. Es posible que todos estos factores hubieran podido llevar a sostener la existencia de un fraude de ley en el caso concreto.

En cambio, no parece decisivo el argumento de la desproporción entre la suma pagada por el cliente a la sociedad en relación con la retribución de esta al socio. En el caso de que se produzca una minusvaloración de las retribuciones percibidas por el socio profesional de la sociedad, con el consiguiente *remansamiento* de rentas, no es preciso acudir a la figura del fraude de ley, sino que debería aplicarse la norma de valoración prevista para las operaciones vinculadas (art. 18 LIS).

4. Las sociedades profesionales como economía de opción

En nuestra opinión, la denominada *insuficiencia de medios* (cuando tales medios no sean necesarios) y el carácter *personalísimo* de los servicios prestados no justifican, por sí solos, la aplicación del art. 16 (*simulación*) ni del 15 (*fraude de ley*) a las sociedades profesionales. Además, las sociedades profesionales de la Ley 2/2007 son completamente *veraces* (en el sentido de que ponen de manifiesto la existencia de los socios profesionales que prestan materialmente los servicios).

Esto no supone que el uso de sociedades profesionales constituya siempre y por definición una legítima economía de opción. Probablemente una *letterbox company* (una mera *sociedad buzón*) constituida en un paraíso fiscal pueda calificarse de *sociedad simulada*. También es posible que una sociedad profesional se utilice como un eslabón más de un entramado artificioso para defraudar la ley tributaria [GARCÍA NOVOA, (2012), ep. III *in fine*] pero todo ello exige probar circunstancias adicionales a las que se describen en la Nota de la Agencia respecto de las sociedades profesionales. En los casos en que no exista ningún elemento artificioso, no deberían aplicarse los arts. 15 y 16 de la LGT, sino el régimen de operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad (art. 18 de la LIS) [cf. PÉREZ BUSTAMANTE, DAVID y DÍAZ GARCÍA, ALEXANDRA (2019), ap. 6.2.2].

IV. Propuestas de modificación y reforma

1. Planteamiento

Puede concluirse que la situación actual no es satisfactoria. La Administración *abusa* de la simulación. La cláusula del *fraus legis* apenas se utiliza y los tribunales mantienen posturas contradictorias.

La solución exige actuar en varios campos: la regulación del fraude de ley y de las sanciones tributarias; la regulación de los mecanismos de informa-

ción al contribuyente; la práctica de la Administración y la postura de los tribunales.

2. Regulación del «conflicto» y de las sanciones tributarias

En primer lugar, deben eliminarse las causas que llevan a abusar de las declaraciones de simulación en perjuicio del fraude de ley. Estas causas consisten en la existencia de un procedimiento especial y en la imposibilidad de imponer sanciones salvo en supuestos muy especiales (identidad sustancial con los hechos descritos en los *informes de conflicto* ya publicados en el portal de la Agencia).

En cuanto al procedimiento especial, no existen motivos que lo justifiquen [cf. GARCÍA BERRO (2010), pág. 32]. Si una mera liquidación tributaria puede hacer *lo más* (declarar la simulación), ¿por qué no puede declarar directamente la existencia del fraude de ley? Podría pensarse que esto supone una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, al estudiarse el expediente por una comisión en la que se encuentra representada la Dirección General de Tributos. En la práctica se produce el efecto contrario: la Agencia Tributaria huye del fraude de ley porque le resulta más ágil la simulación.

Por lo que se refiere a la posibilidad de imponer sanciones, la regulación actual es sumamente deficiente y plantea dudas de constitucionalidad en cuanto hace depender la sanción de los meros criterios administrativos fijados por la «comisión del conflicto».

Siguiendo al profesor PALAO TABOADA [(2016), pág. 479] pensamos que debería suprimirse de la LGT toda referencia específica a las sanciones del *conflicto*. El fraude de ley (*conflicto*) no supone, en sentido estricto, la aplicación analógica de las normas tributarias, sino su manipulación artificiosa. Desde esta perspectiva no se justifica un tratamiento específico de las infracciones y sanciones. Bastaría con aplicar las infracciones y sanciones previstas en la Ley General Tributaria (en particular aquellas contempladas en los arts. 191 a 197), siempre, eso sí, que en el caso concreto pueda demostrarse un grado suficiente de culpabilidad en opinión de [en este sentido GARCÍA BERRO (2010), pág. 33].

Es cierto que la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 consideró que una condena por delito fiscal a través de un fraude de ley constituye «una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código Penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE» (FJ 5.º).

El Tribunal Constitucional añadió 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» (FJ 6.º). Paradójicamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 129/2008, ante un supuesto idéntico, calificado de *simulación* por la sentencia penal recurrida, considera que no se lesiona el principio de tipicidad penal, pues

la conclusión penal (...) de que se ha producido una conducta defraudatoria en el sentido del art. 349 del Código Penal anterior no se sustenta ya, como en el objeto de la STC 120/2005, en la simple consideración de que se ha reali-

zado un negocio jurídico en fraude de ley, consideración que ahora expresamente se niega, sino en la apreciación de que la compraventa de acciones efectuada tiene componentes de simulación que hacen que la conducta de su promotor reúna todos los caracteres típicos del delito de defraudación tributaria (FJ 5.º).

La postura del Tribunal Constitucional es confusa,⁶ pues deja abierta la puerta a castigar penalmente una misma conducta en función de que se califique como *simulación* en lugar de *fraude de ley*.

Quizá puede leerse entre líneas la posibilidad de castigar penalmente el fraude de ley cuando se demuestre el dolo. En efecto, la Sentencia 120/2005 señala que

la evidente merma de los ingresos a la Hacienda Pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código Penal de 1973. *Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello* (FJ 5.º, la cursiva es nuestra).

La STC 120/2005 continúa afirmando que el ánimo doloso existe, por definición, en las conductas simuladas, pero no en el fraude de ley. Esto es coherente con la supresión del elemento subjetivo (propósito de eludir el impuesto) en el art. 15 de la LGT de 2003. Ahora bien, el que el fraude de ley no requiera dolo, no impide que pueda concurrir en el caso concreto.

Una solución alternativa a la que aquí proponemos estaría en limitar la posible imposición de sanciones en el fraude de ley (*conflicto*) a aquellos casos en que se demostrara un propósito defraudatorio. Así se contemplaba en el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 28 de febrero de 2003. Recordemos, no obstante, que esta propuesta suscitó tales críticas que terminó siendo suprimida del proyecto remitido a las Cortes [PALAO TABOADA (2016) pág. 479].

En todo caso, estas reformas legislativas no pueden adoptarse de modo aislado. Deben acompañarse de otras de carácter legislativo, administrativo y judicial.

Así sería conveniente una reforma de las sanciones, de modo que no fuera suficiente la mera negligencia para aplicarlas y que el grado de culpabilidad tuviera un papel más relevante y menos automático en la determinación de las sanciones.⁷

Además, la Administración debería adoptar medidas preventivas. La *Nota* de la Agencia puede tener la virtud de advertir al contribuyente sobre conductas que la AEAT considera *simuladas*, pero resulta sumamente imprecisa

⁶ Cf. GARCÍA BERRO (2010), págs. 29 y ss., con referencia también a las SSTC 48/2006 y 145/2008.

⁷ Cf. la crítica al automatismo en las sanciones expresada por GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 249 y ss.

(tanto en su forma como en su contenido) y excesivamente agresiva en sus planteamientos sobre las sociedades profesionales.

Aunque hemos propuesto la supresión del procedimiento especial para la declaración del *conflicto*, pensamos que la Dirección General de Tributos debería dictar disposiciones interpretativas inspiradas en el conjunto de los expedientes tramitados (de modo mucho más sintético que en el único informe publicado hasta la fecha, que se extiende más de cuarenta páginas). También sería conveniente que este órgano dictara cuanto antes disposiciones interpretativas a partir de los casos de fraude de ley detectados por los órganos de comprobación.

3. Regulación de los mecanismos de información al contribuyente

Para que la reforma del fraude de ley resulte eficaz deberían reforzarse también los mecanismos de consulta por parte de los contribuyentes, de modo que pudieran plantearse no meras cuestiones abstractas, sino solicitudes del cálculo de las consecuencias tributarias de operaciones complejas. Esta posibilidad se contempla para las entidades que se hayan adherido al Foro de Grandes Empresas:

El apartado II.2 del documento de *Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, de 29 de octubre de 2013, según el cual, con independencia del mecanismo legal de consulta ante la Dirección General de Tributos, las empresas podrán plantear a la AEAT sus dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica, acompañando un informe en el que expondrán el criterio que entienden aplicable. La AEAT, a la vista de lo anterior, podrá emitir un informe sobre las cuestiones planteadas recogiendo los criterios sobre el tema de los órganos de aplicación de los tributos, en los términos establecidos en dicho documento. [AEAT (2016), pág. 9].

Esta vía presenta algunos inconvenientes: *a)* no dispone de un apoyo normativo expreso, *b)* la Agencia se muestra reticente a utilizarla y *c)* podría considerarse discriminatoria, en cuanto solo es posible para las grandes empresas adheridas al *Foro*.

Estas dificultades desaparecen en la figura de las «propuestas previas de tributación» previstas en las Normas Forales Tributarias de Álava (art. 87 de la Norma Foral 6/2005), Guipúzcoa (art. 87 de la Norma Foral 2/2005) y Vizcaya (art. 89 de la Norma Foral 2/2005). Reproducimos la regulación establecida en Vizcaya:

Artículo 89. Concepto y procedimiento de las propuestas previas de tributación.

1. Los obligados tributarios podrán someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad, en los términos que se establezca reglamentariamente.

2. Las propuestas a que se refiere el apartado anterior, deberán incluir, además de una descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a las operaciones

o a la combinación de operaciones para las que se proponga este procedimiento de vinculación administrativa previa, el cálculo de la incidencia en la cuantificación de la deuda tributaria correspondiente realizado por el obligado tributario, con explicación de los criterios utilizados al efecto.

3. Las propuestas previas de tributación deberán presentarse ante la Administración tributaria con anterioridad a la realización del hecho imponible, y en el caso de los tributos con periodo impositivo, antes de la finalización de aquel en que deba ser de aplicación el contenido de la propuesta.

La Administración tributaria archivará las propuestas presentadas fuera del plazo señalado.

4. El plazo máximo para resolver las propuestas previas de tributación será de seis meses. La falta de aprobación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios ni de la cuantificación expresados en la propuesta.

5. Reglamentariamente se regulará el procedimiento y los requisitos para la presentación y aprobación de propuestas previas de tributación.

Artículo 90. Efectos de la aprobación de las propuestas previas de tributación.

1. La aprobación por parte de la Administración tributaria de una propuesta previa de tributación vinculará a ésta, cuyos órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar el contenido de la misma, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se haya modificado la normativa aplicable.

2. La resolución de una propuesta previa de tributación no podrá ser objeto de recurso o reclamación de ningún tipo, sin perjuicio de los que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de la misma.

Volviendo al Foro de Grandes Empresas, la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de 28 de octubre de 2016 recuerda que

el apartado 2.4 del CBPT ya prevé que las empresas adheridas puedan presentar un anexo explicativo junto con sus declaraciones tributarias que, en la medida en que los datos comunicados se adapten a la realidad y los criterios aplicados estén razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que refiere la Ley General Tributaria.

Esta previsión es digna de elogio, pero debería extenderse a la totalidad de los contribuyentes.

En efecto, sería razonable que cuando un contribuyente realice una operación de planificación fiscal que pueda originar dudas sobre su posible calificación como *conflicto* pueda advertir a la Administración aportando los criterios en que se funda, de modo que se consiga plena transparencia y quede demostrada la buena fe.

4. Práctica administrativa

Por otra parte, sería preciso que los órganos directivos de la Agencia dictaran instrucciones detalladas para limitar las declaraciones de simulación y encauzar a través del fraude de ley (*conflicto*) las figuras que merezcan tal calificación. Al mismo tiempo, deberían respetarse las economías de opción, aunque supongan una reducción de ingresos tributarios. Si estas no se con-

sideran adecuadas, debería suprimirse su apoyo normativo (*v. gr.* incremento de los tipos marginales del IRPF y reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades).

5. Postura de los tribunales

Además, sería importante que los tribunales contenciosos (incluyendo la *jurisprudencia menor*) incrementaran el rigor de su argumentación, evitando formulaciones genéricas [*cf.* CARRASQUER CLARI (2017), ap. IV] y esforzándose por rechazar las calificaciones administrativas de simulación cuando esta no sea su verdadera naturaleza [*cf.* GARCÍA BERRO (2010), págs. 25 y ss. El autor critica la complacencia de los tribunales con las declaraciones administrativas de simulación en supuestos que deberían haberse calificado como *fraude de ley o conflicto*].

Debe tenerse en cuenta que el *fraus legis* solo puede definirse mediante fórmulas relativamente abiertas. En este sentido, tanto la redacción de 1963 como la de 2003 resultan correctas. La precisión solo puede producirse a través de la jurisprudencia. Por eso resulta especialmente necesario que esta opere con rigor conceptual [PALAO TABOADA (1998), pág. 27].

Bibliografía:

- AEAT (2016): *Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*.
- AEAT (2019): *Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas*.
- BORJA SANCHÍS, ADORACIÓN (2018): «La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.
- CARRASQUER CLARI, MARÍA LUISA (2017): «Los límites a la autonomía de la voluntad como mecanismo de corrección de la elusión fiscal (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016; recurso 2553/2015)», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núms. 29-30.
- GARCÍA BERRO, FLORIÁN (2010): «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145.
- GARCÍA BERRO, FLORIÁN (dir.) (2018): *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- GARCÍA FREIRÍA, MÓNICA (2017): «La responsabilidad tributaria en la constitución de sociedades creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta. Un análisis desde la teoría de la interpretación jurídica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR (2012): «Régimen Fiscal de las Sociedades de Profesionales», en AA. VV., *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales*, Aranzadi, Cizur Menor.
- (2019): «Sociedades Instrumentales. Puestas e interpuestas», *Taxlandia*, 9 abril.
- LUCAS DURÁN, MANUEL (2015): «*Interposición* de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción. Análisis

- de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 389-390.
- MÁRQUEZ SILLERO, CARMEN y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, ANTONIO (2017): «Actuación inspectora. Sociedad interpuesta. Simulación. Acuerdo sancionador. Supuesto de hecho. Comentario», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 31.
- MARTÍN BENÍTEZ, GLORIA (2017): «El Derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016)», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 47.
- MORÓN PÉREZ, MARÍA DEL CARMEN (2015): «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22.
- PALAO TABOADA, CARLOS (1998): «¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 23.
- PALAO TABOADA, CARLOS (2016): «The Spanish General Anti-Abuse Rule», *Bulletin for International Taxation*, agosto.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, JOSÉ (2019): «La presión fiscal de la AEAT sobre las sociedades profesionales», AEDAF, Sección de IRPF.
- PÉREZ BUSTAMANTE, DAVID y DÍAZ GARCÍA, ALEXANDRA (2019): «Problemática en el tratamiento fiscal de las sociedades profesionales», *Quincena Fiscal*, núm. 3.

¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)

Patricia Herrero de la Escosura
Universidad de Oviedo¹

1. INTRODUCCIÓN

El 25 de enero de 2019 fue publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que consta de dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales.

Según su exposición de motivos, su primera justificación se encuentra en el desfase surgido entre las actuales condiciones de la economía, que cada vez tiene un carácter digital más marcado, y la normativa fiscal internacional, dirigida fundamentalmente a modelos de negocio que requieren presencia física.

En particular, considera la existencia de tres problemas de estos «modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos»: la posibilidad de desconexión entre el país de tributación y el de generación de rendimientos, la facilidad para deslocalizar los activos intangibles y la dificultad para tener en cuenta la generación de valor realizada por los usuarios cuando aportan sus datos o generan contenidos.

Esta situación ha sido, evidentemente, detectada en ese ámbito internacional y ya existen algunas propuestas para corregirla.

Dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20, podemos encontrar dos informes incardinados en el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), el relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital, de 5 de octubre de 2015, y el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización, de 16 de marzo de 2018.

¹ Tuve la fortuna de ser, en esta Universidad, compañera de Antonio Aparicio en el más precioso sentido del término: me enriquecí con sus inabarcables conocimientos, me reí con su fina ironía, me alegré con sus éxitos, me dolí con las injusticias de que fue objeto y, sobre todo, disfruté de la inmensa bondad y generosidad que guardaba en lo profundo de su corazón. Todo un privilegio.

En la Unión Europea, la Comisión Europea adoptó el 21 de septiembre de 2017 la Comunicación «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», en cuyo desarrollo presentó el 21 de marzo de 2018, a instancia del Consejo, una propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

Sin embargo, entiende el proyecto que una solución acordada internacionalmente puede demorarse mucho tiempo, cosa que también puede sucederle a la propuesta de Directiva de la Comisión Europea al haber sido rechazada por varios países, en unos casos por motivos políticos y en otros por razones técnicas.

A todo ello añade la exposición de la ley «razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario», para justificar una iniciativa unilateral y prácticamente pionera en este ámbito.²

El trasfondo real de la situación, que en ningún momento pretende ocultarse, es la percepción de que existen grandes empresas tecnológicas que cuentan con extensas redes de usuarios, cuyos beneficios no se someten al Impuesto sobre Sociedades, o lo hacen a tipos muy reducidos.

Por este motivo este impuesto comenzó en su día a llamarse con el personalizado y mal traducido nombre de «tasa Google» y ahora está pasando a conocerse como «tasa GAFA», incluyendo también como sus destinatarios a Amazon, Facebook y Apple.

2. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO

El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se configura en el artículo 1 del proyecto de ley como un tributo de naturaleza indirecta que

² En un principio se presentó como de carácter transitorio hasta la aprobación de la Directiva europea. Todas las referencias a este carácter se han eliminado en el proyecto, quizás porque el texto de consenso al que está intentando llegar el grupo de trabajo del Consejo no parte de las propuestas españolas, sino de las presentadas conjuntamente por Francia y Alemania, que sugirieron limitar la imposición a los servicios de publicidad y esperar para el resto de los impuestos sobre la economía digital al posible acuerdo que al respecto adoptaría en 2020 la OCDE, ya que su incorporación a la legislación de la Unión Europea haría innecesaria una directiva específica al estar ambos organismos colaborando estrechamente para conseguir una solución internacional. La propia OCDE (2018) recoge la posibilidad de que provisionalmente se pueda establecer un impuesto para ciertos servicios digitales, pero varios países se han opuesto a ello por entender que hacerlo unilateralmente podría generar distintos efectos adversos como un impacto negativo en la inversión, innovación y crecimiento, así como en el bienestar, un incremento de los costes de los servicios, posibilidad de sobreimposición, dificultades para la implementación del impuesto y generación de costes de gestión.

Recientemente se ha logrado dentro del G7 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido) un consenso para la aprobación de un impuesto digital en 2020, que obligaría a las grandes compañías tecnológicas a pagar impuestos por los ingresos acumulados en cada país donde realicen operaciones digitales, con independencia de que en ellas tengan o no algún tipo de establecimiento.

Únicamente Francia y Austria iniciaron de modo independiente la tramitación de un impuesto de estas características, aunque restringido a los servicios publicitarios, con un tipo respectivamente del 3 y 5%, y Reino Unido ha anunciado que también lo hará en breve.

Francia ya ha culminado el proceso y ha comenzado a recibir por ello amenazas económicas por parte de Estados Unidos.

grava «las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto». Dicho territorio es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales existentes o de la prevalencia de posibles convenios de doble imposición.

Una de las características básicas que en general tienen los tributos indirectos es su posibilidad de traslación. Sin embargo, ello es así porque normalmente en estos tributos quienes manifiestan la capacidad económica son los destinatarios de las prestaciones efectuadas, nombrándose contribuyentes a aquellos que las realizan.

El caso de este impuesto es radicalmente distinto, pues se trata precisamente de que son los usuarios quienes, a veces incluso de forma inconsciente, generan un valor para distintas entidades tecnológicas, bien siendo los destinatarios de la publicidad que les envían a sus dispositivos, bien proporcionándoles los datos que luego transmitirán a cambio de un precio.

Es cierto que hay un supuesto en el que sí se ofrecen al usuario prestaciones que le benefician, que es el caso de los servicios de intermediación. Sin embargo, en estos el propietario de la interfaz verá ya doblemente compensados estos servicios, a través de la publicidad y mediante las posibles comisiones que obtengan.

Ante la ausencia de referencia alguna a este aspecto, sí que sería posible para sus contribuyentes el repercutir el importe del impuesto cuando medie algún tipo de contraprestación, bien por parte de los propios usuarios, bien por los terceros que estén implicados en las operaciones, como los titulares de los bienes y productos publicitados, los que proporcionen a los usuarios bienes y servicios a través de la intermediación de los contribuyentes o los que adquieran de estos los datos que legalmente puedan ser transmitidos. Con lo que, en definitiva, su carga económica terminaría recayendo sobre los consumidores y las pequeñas empresas.

Entendemos que ello, que con la actual redacción del proyecto sería más que probable, iría en contra de la propia esencia del impuesto, cuyo objetivo es gravar únicamente a las grandes compañías, como así se pone de manifiesto en las elevadas cifras que constituyen el umbral para ser considerado contribuyente.³ Por tanto creemos necesario añadir en el articulado de la ley la prohibición de la repercusión.⁴

³ No está claro que este vaya a ser el futuro del impuesto europeo sobre servicios digitales, pues existe discusión acerca de si se debe trasladar la carga impositiva al consumo o mantenerla sobre la producción.

⁴ El informe provisional OCDE (2018), pág. 179, destaca que la posibilidad de repercusión podría ocasionar por una parte que los consumidores menos preparados abandonasen determinados servicios en beneficio de otros y por otra que las empresas que utilizan los servicios de las grandes operadoras vieran incrementados sus costes, lo que acabaría perjudicando a los pequeños negocios, con independencia de que sus servicios no fueran los sometidos a tributación. Es cierto que parecidas consecuencias podrían producirse mediante un simple aumento de precios, en función de la elasticidad de los servicios, pero muy probablemente alcanzaría cifras mucho menores y, por tanto, sería menos perjudicial para la economía. Y un abuso de esta solución podría también restringirse mediante un correcto sistema sancionador, sobre todo si el impuesto se adoptase dentro del ámbito europeo.

2.1. Hecho imponible

Para conocer el contenido concreto del hecho imponible hay que acudir a distintos preceptos del articulado, que completan la prescripción que en principio parece efectuar el artículo 5 del proyecto de ley.

Este dice escuetamente que

Estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto.

Así pues, es necesario por una parte determinar cuáles sean estos servicios y, por otra, quién puede ser contribuyente del impuesto, dado que el mismo se configura como un elemento esencial del hecho imponible, de manera similar a como sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ámbito objetivo del impuesto lo encontramos delimitado en el apartado 5 del artículo 4, conforme al cual

A efectos de esta Ley, se entenderá por [...] Servicios digitales: se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos.

Los siguientes apartados, 6, 7 y 8, definen respectivamente cada una de estas tres actividades:

6. Servicios de publicidad en línea: los consistentes en la inclusión en una interfaz digital,⁵ propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.

Si los servicios gravables son los de las grandes compañías como Google o Facebook, es lógico pensar que al someter a los de publicidad en particular se está hablando de la que los propietarios de bienes y servicios publicitados muestran a sus potenciales consumidores a través de canales de comunicación como estos, normalmente en función de las preferencias previamente reveladas al navegar por ellos. Y la conclusión evidente es que debe ser el titular de esos canales (el «propietario de la interfaz digital»), que es quien cobra por insertar tal publicidad, el que está prestando el servicio y debe, por tanto, pagar el impuesto.

Sin embargo, tal idea no es la recogida en la redacción del proyecto de ley, que considera prestador del servicio, no a ese titular, sino a la entidad «que incluya la publicidad», cuando no coincida en él.

Para entenderlo debemos acudir a la explicación ofrecida en la exposición de motivos de la propuesta de directiva europea, de la que se deriva que los

⁵ Generalmente se considera interfaz digital al conjunto de elementos de un sitio web que permiten al usuario realizar acciones en él. En este caso la propia ley la define a sus efectos en el artículo 4.4 del Proyecto como «cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital».

casos excluidos son aquellos en los que se haya procedido por una empresa a alquilar la interfaz en la que se incluye la publicidad y que ello se ha hecho con el objetivo de mantener la neutralidad del impuesto.⁶

Así pues, por sujeto que «incluye la publicidad» no debe entenderse quien realmente lo hace, que es el titular de la interfaz, sino quien encarga tal inclusión, que es el titular de los bienes o servicios publicitados o la empresa a la que este encarga la gestión de su publicidad.

Esto supondrá en una gran medida un vaciamiento del contenido del impuesto en este punto, pues este último sujeto no solo normalmente estará más lejos de cumplir los límites cuantitativos requeridos para la sujeción que el primero,⁷ sino que además podría verse favorecido por el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 6.a).

7. Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Los servicios de este apartado incluirían dos tipos de actividades.

Por una parte, estarían las plataformas colaborativas, que se limitan a poner en contacto a las dos partes que van a concluir el servicio subyacente.⁸ Por otra, aquellas que se ponen al servicio de otros minoristas y proveedores para efectuar esta intermediación.⁹

8. Servicios de transmisión de datos: los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.¹⁰

⁶ «De este modo, se evitan los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz)».

⁷ Puede no ser así en algunos casos particulares, como el de las compañías discográficas que intentan suplir por esta vía de la inclusión de publicidad la pérdida de ingresos que representa la accesibilidad al público de las producciones musicales a través de interfaces gratuitas. En este sentido, el informe anual de IFPI (International Federation of the Recording Industry) de 2016 refleja que en el año anterior las compañías discográficas recibieron 2000 millones de dólares de beneficios de servicios de suscripción de pago –que estarían exentos del impuesto sobre servicios digitales– y de la publicidad que lograron insertar obtuvieron 634 millones, según expone FOUCE (2017), págs. 11 y 12.

⁸ Sería tanto, en palabras de la propuesta de Directiva, el caso de una «interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios», como «la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios».

⁹ Entre estas últimas se encuentra uno de los objetivos específicos del impuesto, que es Amazon. Sin embargo, dada la formulación del hecho imponible, no toda su cifra de negocios estará sometida al impuesto, sino únicamente aquella que provenga de proveedores ajenos que ofrezcan sus productos a través de su web o aplicación.

¹⁰ Conforme a la normativa de protección de datos, no es posible vender las bases de datos propias, pero sí aquellas recopiladas a través de servidores de internet o proporcionados por los propios usuarios.

En este último apartado se trataría de gravar la transmisión a título oneroso de los datos de usuarios que han sido recopilados por los propietarios de las interfaces a través de distintas vías, como las cookies o la participación en sorteos, encuestas, campañas de fidelización y similares.

El problema que puede surgir aquí es que las grandes empresas internacionales que el impuesto pretende sujetar muchas veces recolectan estos datos sin someterse en modo alguno ni a nuestra normativa nacional, ni a la normativa europea sobre la protección de datos.¹¹ Por tanto, en muchas ocasiones habrá que aplicar el impuesto sobre un servicio realizado de manera ilícita, siendo necesario entrar a discriminar si la única ilicitud es meramente formal o si se ha llegado a violar el límite constitucional del derecho a la intimidad.

Por otra parte, tampoco hay que olvidar que los datos que se recopilan de los usuarios acaban finalmente formando perfiles completos de los mismos,¹² que en ocasiones pueden llegar a traspasar también ese derecho.

Para completar este aspecto objetivo, el artículo 8, al que después nos referiremos, considera contribuyentes a todos los sujetos, sean personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos altos umbrales que fija.

Para atender a esta nueva remisión debemos acudir al primer párrafo del artículo 14, conforme al cual «El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural».

De la conjunción de todos estos preceptos resulta que el impuesto se dirige a sujetar los servicios de publicidad e intermediación en línea y los de transmisión de datos, efectuados por quienes el primer día de cada trimestre natural superen los dos umbrales cuantitativos fijados en la ley.

¹¹ Nos referimos tanto a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales (LOPDGDD) como al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

Conviene recordar que este Reglamento conserva en su artículo 4.2) la definición antes dada en el 2.b) de «tratamiento de datos personales» como «cualquier operación o conjunto de operaciones, efectuadas o no mediante procedimientos automatizados, y aplicadas a datos personales, como la recogida, registro, organización, conservación, elaboración o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma que facilite el acceso a los mismos, cotejo o interconexión, así como su bloqueo, supresión o destrucción», que sirvió de base a la STJUE de 13 de mayo de 2014 en el asunto C-131/12, Google Spain, S. L., Google Inc. y Agencia Española de Protección de Datos. En ella se indica (punto 43) que «Google Search indexa páginas web de todo el mundo [...] no solo facilita el acceso a los contenidos alojados en las páginas web indexadas, sino que también aprovecha esta actividad para incluir publicidad asociada a los patrones de búsqueda introducidos por los internautas, contratada, a cambio de un precio, por las empresas que desean utilizar esta herramienta para ofrecer sus bienes o servicios a éstos», añadiéndose más adelante (punto 57), que «toda vez que dicha presentación de resultados está acompañada, en la misma página, de la presentación de publicidad vinculada a los términos de búsqueda, es obligado declarar que el tratamiento de datos personales controvertido se lleva a cabo en el marco de la actividad publicitaria». Aunque el caso subyacente versaba sobre el llamado «derecho al olvido», la doctrina expuesta por el TJUE es inequívoca al respecto de considerar que cualquier dato obtenido a través de buscadores debe respetar la normativa de protección de datos.

¹² Son los llamados *data lead*.

Mayor información ofrece la exposición de motivos, que explica que su objeto es gravar los

servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.¹³ Es decir, [...] aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios.¹⁴

El artículo 6 del proyecto delimita este hecho mediante la mención de seis supuestos de no sujeción, que responden a distintos motivos.

No estarán sujetas al impuesto:

a) las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.

Dado que no se sujetan entregas de bienes, sino prestaciones de servicios, entre los que en particular se incluyen los de intermediación, la mención a las ventas de bienes podría considerarse meramente didáctica. Si es la primera exclusión del impuesto que se efectúa es simplemente para remarcar que el impuesto no se dirige a gravar la venta *on line* en sí misma, lo cual haría el impuesto incompatible con el IVA, sino a los servicios de plataformas que ponen en contacto a compradores y vendedores, como es el caso paradigmático de Amazon.

Mayor problemática suscita la mención de los servicios. En principio parece hacer referencia al hecho imponible previamente definido, que se limita a los servicios de intermediación, lo cual implica automáticamente la no sujeción en los casos en los que el proveedor no sea intermediario. En este sentido, el resto del precepto sería también meramente aclaratorio y no añadiría realmente nada al concepto descrito.

Sin embargo, la exención no se refiere específicamente a este tipo de servicios, sino a todos los que se contraten a través del sitio web de su proveedor, cosa que también sucederá en la mayor parte de los casos –si no en todos–, cuando se contraten servicios de publicidad o se compren los datos recopilados en la web o aplicación. En estos casos es evidente que el titular de la interfaz actúa directamente y no como intermediario, por lo que la redacción literal del precepto vacía de contenido dos de las tres actividades sujetas al impuesto.

¹³ Precisamente esta creación de valor es una de las características de las empresas digitales que justificarían la modificación del régimen que actualmente tienen en el Impuesto sobre Sociedades, según la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148 final.

¹⁴ Se traslada así en gran medida la explicación de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva, en la que se indica que «Los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del ISD son aquellos en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos [...] El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente».

Pese a que el conjunto de criterios interpretativos aplicables recomiende rechazar esta interpretación, sería perfectamente posible defenderla en caso de conflicto, por lo que sería recomendable modificar la redacción de este apartado antes de la aprobación definitiva de la norma.¹⁵

b) las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea

Nuevamente aquí la norma extiende sus definiciones vaciando de contenido el impuesto.

Usuario es a efectos del impuesto, según dispone el artículo 4.9,

cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital.

Literalmente, el *Diccionario de la Real Academia de la Lengua* al efectuar la definición de «usuario» como sustantivo introduce una matización esencial:

Dicho de una persona: Que tiene derecho de usar de una cosa *ajena*¹⁶ con cierta limitación.

Esa acotación se elimina expresamente a efectos del impuesto, que no habla de que el usuario deba ser ajeno a la interfaz, sino que configura como tal a todo aquel que la utilice, cosa que desde luego también harán los desarrolladores y propietarios de las páginas web y aplicaciones a través de las que se canalicen los servicios que se pretenden sujetar.

Es tan evidente que se quisieron eliminar de la sujeción únicamente las operaciones efectuadas a través de las interfaces por personas ajenas a ellas, como que esto no se ha hecho. Es cierto que deben ser operaciones efectuadas «en el marco de un servicio de intermediación en línea», pero, ¿acaso los servicios de intermediación en línea que se pretende sujetar no se efectúan en el marco de un servicio de intermediación en línea?

Puede aducirse que sí que existe una restricción, que es el empleo del adjetivo «subyacente». Sin embargo, las operaciones reales efectuadas, que son las que posiblemente se pretenda excluir del impuesto, no son en modo alguno subyacentes, sino que, al contrario, constituyen el objeto directo y expreso de la intermediación.

Nuevamente la deficiente técnica legislativa puede ser una gran fuente de conflictos, si no se corrige a tiempo.

c) prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.

¹⁵ La exposición de motivos explica cumplidamente que esta no sujeción se refiere a las actividades minoristas de comercio electrónico, que utilizan la interfaz digital únicamente como medio de comunicación para crear un valor que reside en los bienes o servicios que suministran. Pero ello no elimina ni justifica la deficiencia con la que se ha trasladado al articulado.

¹⁶ La cursiva es nuestra.

También aquí hay que acudir a las definiciones del artículo 4 para conocer la extensión de la no sujeción, el cual nos dice en su punto 1 que contenidos digitales son

los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital.

La integración de ambos preceptos implica la exclusión de la sujeción de servicios de intermediación en los que el interés del «usuario» se satisfaga por medios únicamente digitales, dejando aparte los casos en los que necesite un envío físico de los bienes adquiridos.

Pero si los servicios efectuados a través de una plataforma ajena ya estaban excluidos en el apartado b) y este apartado c) excluye ahora la intermediación en ellos, ¿qué contenido real de la intermediación queda sujeto?

Recordemos que esta podía tener un triple objetivo: facilitar la realización de entregas de bienes, facilitar la realización de prestaciones de servicios y permitir localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Así pues, en primer lugar, este apartado permitiría el gravamen de la intermediación en entregas de bienes o de servicios que sean distintos de las descargas de datos. En otras palabras, estaría gravada por ejemplo la intermediación en la compraventa de un CD de música, un blue-ray de un videojuego o un libro digital, pero si se permite la descarga directa de sus contenidos o su disfrute en línea, dicha intermediación no estaría sujeta.¹⁷

Respecto a los servicios, permanecería gravada la intermediación en aquellos que sean distintos del suministro de cualquier dato ofrecido en formato digital.

Y en cuanto a la facilitación de las relaciones entre los usuarios, ¿puede considerarse como tal el «prestarles servicios de comunicación»? La pregunta no parece de sencilla respuesta, teniendo en cuenta que no estamos hablando de servicios directos, sino de intermediación en servicios de terceros.

La intermediación en servicios de pago sí que se excluye de forma clara e inequívoca de la sujeción y no presenta problema alguno interpretativo.

- d) las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas;
- e) las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.

Dentro del paquete de nuevas medidas fiscales en que se incluye el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se prevé también la aprobación de distintas medidas dirigidas al sector financiero, como la variación del tipo del Impuesto sobre Sociedades, sea a través de un recargo o del establecimiento de un mínimo para la banca, o la aprobación de un nuevo impuesto sobre transacciones financieras.

¹⁷ El motivo de esto es que en tales casos el beneficiario del valor creado no sería la empresa, sino directamente el usuario.

Por tal motivo, las prestaciones de servicios realizadas por las entidades financieras reguladas¹⁸ no se sujetan al impuesto, incluso cuando no sean su objetivo propio sino que consistan en transmisión de datos.¹⁹

«f) las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien».

En consonancia con el objetivo de gravar el valor generado por la actuación de los usuarios de las interfaces digitales, se declaran no sujetos los que íntegramente se han generado dentro de un mismo grupo.

A estos efectos, grupo es, conforme al artículo 4.3 del proyecto, el

conjunto de entidades en el que una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2.2. Lugar de realización

Con carácter general, el apartado 1 del artículo 7 prevé que

Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

Así pues, el punto de conexión es la mera presencia física del usuario de la interfaz digital dentro del territorio de aplicación del impuesto, con independencia tanto del tipo de actividad que este desarrolle y las condiciones en que lo haga, como del tipo de vinculación jurídica que tenga en ese momento con dicho territorio.²⁰

¹⁸ El apartado 12 del artículo 4 determina que a los efectos del impuesto una entidad financiera regulada es el «prestador de servicios financieros que está sujeto a autorización, o registro, y supervisión en aplicación de cualquier norma nacional o medida de armonización para la regulación de los servicios financieros adoptada por la Unión Europea, incluidos aquellos prestadores de servicios financieros sujetos a supervisión de acuerdo con normativa no dictada por la Unión Europea que, en virtud de un acto jurídico de la Unión Europea se considere equivalente a las medidas de la Unión Europea». Conforme al artículo 6.3 de la Ley 5/2005, de 22 de abril, de supervisión de los conglomerados financieros y por la que se modifican otras leyes del sector financiero, en nuestro sistema son «entidades reguladas las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las sociedades gestoras de entidades de capital riesgo, las entidades gestoras de fondos de pensiones y las entidades aseguradoras y reaseguradoras».

¹⁹ Hay además otra razón, y es que en este tipo de servicios el valor está más en la capacidad del proveedor de los servicios para conectar a los vendedores de productos financieros con sus compradores, que en los datos que los usuarios puedan aportar. Por ello la propuesta de Directiva acota que los servicios excluidos son los que «tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras».

²⁰ No hay previsión alguna para el caso de que los usuarios que intervengan en el servicio se encuentren en jurisdicciones distintas. La propuesta de Directiva sí contempla este caso, es-

El momento en el que esta presencia se considera relevante puede diferir en función del hecho imponible:

- En los servicios de publicidad en línea, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando la publicidad aparezca en él.
- En los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando se concluya esa operación. A estos efectos es irrelevante dónde se materialice de forma efectiva tanto la operación de entrega de bienes o prestación de servicios, como su pago.
- En el resto de servicios de intermediación, es suficiente con que el dispositivo estuviera en el territorio de aplicación del impuesto en el momento de abrirse la cuenta a través de la cual después se efectúen.²¹
- En los servicios de transmisión de datos, el dispositivo debe encontrarse en el territorio cuando se generen los datos que después vayan a transmitirse.

Para saber si efectivamente el dispositivo se encuentra en los momentos indicados dentro del territorio de aplicación del impuesto se establece la presunción, con carácter *iuris tantum*, de que está situado en el lugar que indica su dirección IP.²²

Ello obligará a los contribuyentes del impuesto a recabar este dato, no solo cuando el servicio es solicitado por el usuario, como en el caso de la intermediación, sino también cuando este no es requerido por él, como sucede con la publicidad, o incluso cuando se efectúa sin lo que en cualquier rama del derecho se consideraría un consentimiento válido, como sucede muchas veces con la transmisión de datos.

La LOPDGDD dedica todo un título, el décimo, a la garantía de este tipo de derechos.

Con relación a los proveedores de servicios, comienza en su artículo 79 diciendo que los prestadores de servicios de Internet contribuirán a garantizar la aplicación de los derechos en la era digital, recalcando el artículo 82 que deberán informar a los usuarios de estos derechos.

La LOPDGDD únicamente habla, en su artículo 90, de la utilización de sistemas de geolocalización en referencia al ámbito laboral, que permite tan solo en la medida en que ello sea necesario para las funciones de dirección

tableciendo unas claves de reparto para distribuir los ingresos imposables de manera proporcional entre los distintos Estados miembros.

²¹ Esta solución no parece adecuada a la realidad ni fácil de poner en práctica. El lugar desde donde se haya abierto una cuenta puede ser absolutamente circunstancial y puede implicar tanto un alejamiento del valor que se pretende gravar como múltiples problemas para su determinación. Es, no obstante, la solución europea, que se justifica en que «si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de operaciones subyacentes, los ingresos se suelen obtener mediante pagos periódicos tras haberse registrado o haber abierto una cuenta en una interfaz digital», lo que al menos podría evitar otro efecto indeseado de este criterio, que es la generación de doble imposición una vez se haya adoptado el impuesto en otros países.

²² También su concepto se encuentra en el artículo 4, cuyo apartado 2 indica que a efectos de la ley se entenderá por «Dirección de Protocolo de Internet (IP): código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de Internet».

y control de la actividad laboral definidas en el artículo 20.3 del Estatuto de los Trabajadores y la legislación de función pública.

El proyecto de ley añade, sin aludir en ningún momento a ello, una excepción más al derecho a la intimidad ante la utilización de sistemas de geolocalización. Aunque sea indudable la legitimidad de la misma, parece bastante dudoso que una ley ordinaria pueda limitar un derecho recogido en una ley orgánica, máxime haciéndolo de modo implícito, por lo que sería necesaria la modificación de esta para que el impuesto tal y como está configurado, pudiera aplicarse.

En cualquier caso, también habría que cumplir con la obligación fijada en el apartado 2 del mismo artículo 90.2, de informar con carácter previo de forma expresa, clara e inequívoca acerca de la existencia y características de la geolocalización.

Añade este apartado otra cuestión que podría resultar problemática y es que «igualmente deberán informarles acerca del posible ejercicio de los derechos de acceso, rectificación, limitación del tratamiento y supresión», lo que significa que los derechos sobre los datos de geolocalización obtenidos son del usuario, no del dueño de la interfaz que los registra.

Sin embargo, el ejercicio de estos derechos por el usuario debe efectuarse dentro de los límites fijados por los artículos 13 a 18 LOPDGDD y 15 a 19 del Reglamento (UE) 2016/679.

Conforme al artículo 6.1.c) de este reglamento comunitario, el tratamiento de los datos será lícito si es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento. Y la articulación de cada uno de los derechos existentes al respecto en ningún caso ampara la posibilidad de modificación cuando los datos sigan siendo necesarios para los fines lícitos para los que se recabaron y no se utilicen para otros distintos.

Por otra parte, dado que si el usuario pudiera exigir al contribuyente titular de la interfaz su supresión se haría imposible la correcta aplicación del impuesto, hay que entender que únicamente podría ejercitar estos derechos en la medida en que ello no impidiese dicha aplicación.

Así pues, se cumplen todas las condiciones de fondo requeridas para la licitud del tratamiento de la geolocalización a efectos de la aplicación del impuesto, aunque falte la formal esencial de hacerlo constar así en la LOPDGDD.

2.3. Devengo

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales tiene carácter instantáneo. Por ello la regla general para el devengo contenida en el artículo 9 indica que este devengo se producirá «cuando se presten o ejecuten las operaciones gravadas».

Sin embargo, existe también una regla especial para el caso de cobro anticipado, ya sea total o parcial, de las operaciones sujetas a gravamen, supuesto en el que el devengo se adelantará al momento de dicho cobro.

El que el proyecto denomina *periodo de liquidación* en vez de *periodo impositivo* coincidirá, como ya hemos apuntado, con el trimestre natural. El im-

puesto deberá autoliquidarse en los plazos y con las condiciones que se fijen por orden ministerial.²³

2.4. Contribuyentes

Como ya se ha indicado, pueden ser contribuyentes las personas físicas, las personas jurídicas y los entes regulados en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). También es indiferente cuál sea su país de establecimiento, dentro o fuera de la Unión Europea.

El único requisito fijado legalmente es que al inicio del periodo de liquidación se superen conjuntamente dos cifras que pretenden hacer recaer el impuesto únicamente en las grandes empresas tecnológicas.

Llama la atención la precisión de que ambas deben superarse «el primer día del periodo de liquidación» siendo este trimestral, pues las dos se refieren al año natural anterior.²⁴ Hubiera resultado más sencillo decir que deben superarse al principio del año, dado que en ese día de cada uno de sus cuatro trimestres, al no tenerse en cuenta un posible ejercicio económico que no coincida con el año, la situación será necesariamente idéntica.²⁵

En primer lugar, el importe neto de la cifra de negocios debe haber superado en ese año natural anterior los 750 millones de euros. Esta es una cifra absoluta, que se determina en relación con el volumen global de facturación del contribuyente, con independencia del lugar de su generación.²⁶

Para conocer qué deba entenderse por «cifra de negocios» hay que acudir a la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, conforme a la cual

²³ Lo previsible es que se unifique con las normas de presentación de la declaración trimestral del IVA, en particular con el modelo 368 del régimen *de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, habilitándose también para este nuevo impuesto la miniventanilla única (MOSS)*. El proyecto de Directiva prevé que sea exigible desde el día siguiente al cierre del periodo y que la declaración se presente por vía electrónica en un plazo de 30 días laborables.

²⁴ Cuando la actividad se hubiese iniciado en el año inmediato anterior, deberán elevarse al año los importes establecidos.

²⁵ La solución europea no habla de años naturales, sino del último «ejercicio financiero considerado», entendiéndose por tal «el ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles, publicados por la entidad antes de que finalice el periodo impositivo en cuestión».

²⁶ Es la misma que figura en la propuesta de Directiva del nuevo impuesto digital, así como en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al Informe país por país, en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, en sus siglas en inglés), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, y en otros proyectos normativos europeos. El motivo es adoptar medidas coherentes frente a las empresas que, por su elevado volumen, tienen más oportunidades de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

El propio Impuesto sobre Servicios Digitales tiene carácter indirecto y está relacionado con las actividades de la empresa, pero, como ya se ha examinado, debería ser difícilmente repercutible en la generalidad de los casos, por lo que en aplicación estricta de este concepto su importe no debería tenerse en cuenta para minorar la cifra de negocios.

Esta solución no parece en modo alguno razonable e iría, además, en contra del principio de neutralidad impositiva, pues podría ocasionar que sea el importe del propio impuesto en el ejercicio anterior el elemento decisivo para que el mismo se aplique en el ejercicio siguiente.

Dado que dicha cifra de negocios se utiliza también a efectos del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Actividades Económicas, sería necesario regular de forma expresa si este nuevo impuesto debe o no tenerse en cuenta para su cuantificación.

Además, en segundo lugar, el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto que se correspondan con usuarios situados en territorio español, debe ser superior a 3 millones de euros.²⁷ De esta manera, se limita la aplicación del impuesto a los casos en que la huella digital en el ámbito territorial de aplicación del impuesto sea significativa.

Conforme a la Disposición transitoria única del proyecto de ley, para determinar esta cifra en el año 2019, primero previsto para su aplicación efectiva,

se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto desde la entrada en vigor de esta Ley hasta la finalización del plazo de liquidación elevados al año.

Es decir, en el primer año de aplicación del impuesto el umbral de 3 millones de euros no se determinará con relación al año anterior, del que lógicamente no existirán datos de geolocalización suficientes como para fijar la cuantía de las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, sino en relación a ese mismo año.

Como el periodo de liquidación del impuesto es trimestral, se ha optado por ordenar la elevación al íntegro en cada uno de los trimestres. Pero ello puede ocasionar, si la cifra de negocios es descendente y la fecha de aprobación del impuesto obliga a su aplicación el primer año durante más de un

²⁷ La previsión europea fija una cuantía global de cincuenta millones de euros dentro de un ejercicio financiero en todo el territorio de la Unión, especificando que «Este umbral se fija a escala de la Unión a fin de no tener en cuenta las diferencias de tamaño de los mercados que puedan existir dentro de ella».

trimestre,²⁸ que durante ese año la condición de *contribuyente* no sea permanente, como en los posteriores, sino que pueda alternativamente ganarse y perderse.

Dadas las exigentes obligaciones formales que conlleva el impuesto, debería aclararse la situación de quien pueda ser, sucesivamente, contribuyente, no contribuyente y nuevamente contribuyente en un mismo año.

El artículo 8 establece también prescripciones para el caso de que dichas cifras vengan expresadas en una divisa distinta al euro, que deberán convertirse a esta moneda «aplicando el tipo de cambio publicado en el último “Diario Oficial de la Unión Europea” disponible en el año natural de que se trate», es decir, el último día del año cuyas cifras sea preciso determinar.

Por último, se dan indicaciones para el caso de que las entidades formen parte de un grupo, estableciéndose que dichos umbrales se fijarán teniendo en cuenta el conjunto de operaciones de todo el grupo,²⁹ incluyendo las de los servicios digitales que se presten entre las entidades que lo conforman.³⁰ Una vez superados ambos por el grupo, serán contribuyentes todas las entidades que lo formen, aun cuando individualmente no superen el segundo de ellos.

2.5. Cuantificación del impuesto

La cuota íntegra será, como dispone el artículo 12, «la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo», tipo que el artículo 11 fija en el 3%.

Respecto a la base imponible, conforme al artículo 10

estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Dado que el impuesto únicamente grava las operaciones efectuadas dentro de su ámbito de aplicación, este precepto fija distintas reglas para deli-

²⁸ La Disposición Final Cuarta prevé la entrada en vigor de la ley a los tres meses de su publicación en el *BOE*. Es una solución netamente distinta a la del impuesto francés aprobado el 25 de julio de 2019, que prevé su aplicación retroactiva desde el 1 de enero de 2019.

²⁹ El precepto indica que la cifra de negocios es la misma que se contiene en la Directiva (UE) 2016/881, en concreto en su Anexo III, por lo que debe entenderse que, como se indica en el 4.º de los términos definidos, esta cifra debe extraerse de «sus “estados financieros consolidados” para dicho “ejercicio fiscal” anterior». Aunque no dice nada al respecto, se entiende que también sería aplicable el propio concepto de «grupo» fijado en el apartado I, conforme al cual «El término “grupo” designa un conjunto de empresas vinculadas por la propiedad o el control, de tal manera que está obligado a elaborar “estados financieros consolidados” a efectos de comunicación de información financiera en virtud de los principios contables aplicables o lo estaría si se negociaran participaciones en el capital de cualquiera de las empresas en un mercado público de valores».

³⁰ No se incluye referencia alguna a la previsión efectuada en la propuesta de Directiva de atribuir la remuneración de los servicios siempre a la entidad que presta los servicios imponibles, aun cuando dicha remuneración sea percibida otra entidad del mismo grupo.

mitar cuáles sean estas dentro del total realizado por todos los usuarios, en función de cuál de los tipos de operaciones sujetas se trate:

- La base imponible de los servicios de publicidad en línea requiere conocer el número total de veces que la misma aparezca en cada dispositivo y la ubicación de estos. Partiendo de estos datos, constituirá base imponible la parte de los ingresos totales que proporcionalmente corresponda a las veces que aparezca en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto.
- La base imponible de los servicios de intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, será la parte proporcional de los ingresos totales obtenidos por los usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto.
- La base imponible del resto de servicios de intermediación será el importe total de los ingresos derivados directamente de las cuentas de los usuarios que las hayan abierto en un dispositivo ubicado en el territorio de aplicación del impuesto en ese momento, cualquiera que sea este.
- La base imponible de los servicios de transmisión de datos será la parte proporcional de los ingresos totales generados en el territorio de aplicación del impuesto, en función del número de usuarios que han generado dichos datos en este territorio y en el resto de lugares, con independencia del momento temporal en que los datos transmitidos hubieran sido recopilados.

En cualquier caso, debe excluirse el importe de los ingresos que pueda corresponder a los impuestos indirectos que graven las operaciones.

El párrafo segundo del apartado 1 indica que

En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

En ausencia de más especificación, habrá que interpretar este precepto integrándolo con el artículo 17.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, fijándose en aquel que hubiera sido acordado entre partes independientes conforme a los cuatro métodos regulados a continuación en su artículo 18.4, de coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado o margen neto operacional.

La determinación de la cifra de ingresos que vaya a constituir la base imponible deberá efectuarse siempre por el contribuyente mediante un sistema de estimación directa. Si finalizado el periodo de liquidación aún no fuera posible esa determinación, el contribuyente deberá declarar una cifra probable, pero en cuanto la pueda fijar de un modo concreto deberá regularizar la declaración de dicho trimestre, dentro del plazo máximo de 4 años a partir de la fecha de devengo del impuesto.

El proyecto de ley, sin embargo, no indica las consecuencias de esta regularización.

Puede pensarse que lo lógico sería la aplicación de intereses de demora, en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 LGT, pero ello puede ser problemático, tanto porque no se trata de una declaración presentada incorrectamente como porque el propio artículo 8 del proyecto de ley distingue esta

fijación provisional de la base, que trata en su apartado 3, de la determinación incorrecta de la misma, para la que el apartado 4 sí que efectúa una remisión expresa a las normas de la Ley General Tributaria. Si a ello añadimos que los intereses de demora conforman la obligación tributaria y que la determinación de esta se encuentra sometida al principio estricto de reserva de ley, debemos concluir que la declaración de regularización no debería tener consecuencia alguna en caso de resultar un mayor pago para el contribuyente.

Cuando procediese una devolución habría que acudir a lo dispuesto en el artículo 31 LGT, pues se trataría, como indica el segundo párrafo de su apartado 1, de «cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo». En tal caso, conforme al apartado 2,

transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

Esta solución, la única jurídicamente posible ante la literalidad del proyecto, no parece desde luego adecuada, pues no resulta lógico que una de las partes venga obligada a satisfacer intereses y la otra no y menos, ante nuestro sistema tributario, que sea la administración quien deba hacerlo y no el contribuyente. Por este motivo sería imprescindible aclarar este extremo antes de la aprobación definitiva del proyecto.

Este no contempla plazo específico alguno para efectuar la devolución, pero ello no resulta, en cambio, problemático, pues puede sin más entenderse aplicable el genérico de seis meses.

3. ASPECTOS FORMALES

El artículo 13.1 del proyecto establece una lista específica de nueve obligaciones formales, que se añaden a cualesquiera otras que pudieran afectar a los contribuyentes del impuesto en función de la normativa tributaria.

Muchas de estas obligaciones son comunes a las de cualquier otro tributo:³¹

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Nombrar un representante cuando no estén establecidos en la Unión Europea y comunicar y acreditar este nombramiento antes de la finalización del plazo de declaración de las operaciones sujetas al impuesto.³²

³¹ Apartados a, b, f y g del artículo 13.1 del proyecto.

³² El documento sometido a trámite de información pública también excluía de esta obligación a los sujetos establecidos en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia análogos a los instituidos en la Unión Europea.

- Conservar, durante el plazo general de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto.

Otras, en cambio, son propias del impuesto, o presentan elementos diferenciadores para el mismo:

c) Solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos de este impuesto.

Esta es la única referencia efectuada en la norma acerca de la futura existencia de un registro especial de entidades que sea específico para este impuesto, debiendo entenderse que tal creación queda amparada en la habilitación genérica al gobierno que efectúa la Disposición final segunda para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta ley.

d) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.

Tampoco hay indicación alguna acerca de qué tipos de registros vayan a ser estos, ni siquiera si deberán ser de naturaleza fiscal o informática. Seguramente en ellos deberán conservarse los datos de geolocalización de los usuarios, lo cual exigirá un especial cuidado para su coordinación con la LOPDGDD, sobre todo teniendo en cuenta su más que previsible creación por vía reglamentaria.

e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.

No se entiende bien la formulación de esta obligación, que debería haberse establecido refiriéndose primero al deber genérico de información, para después resaltar de forma específica que dicho deber en particular se extiende a la información de carácter digital con transcendencia tributaria.

La redacción adoptada, en cambio, obliga por una parte a integrar este deber de información con los genéricos formulados en el artículo 29.2.f) LGT y, por otra, a efectuar una delicada labor interpretativa para delimitar su alcance, ya que no se acota que este sea el necesario para verificar la correcta aplicación del impuesto, sino que dentro de su formulación cabría la petición de cualquier tipo de información relativa a los servicios digitales realizados por el contribuyente, poniéndose nuevamente en riesgo el respeto a la LOPDGDD.

g) [...] En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.

El deber general de conservación de documentos, en cambio, sí que se formula correctamente, fijándolo de manera genérica en relación con la LGT y acotando después en particular los datos que, conforme a la formulación de la base imponible, son necesarios para la determinación de esta.

h) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria a efectos de control de la situación tributaria del contribuyente, las facturas, contratos o documentos acreditativos co-

rrespondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Es cierto que el artículo 34.1.d) LGT establece el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico, en particular en artículo 15 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que tras establecer que la lengua de los procedimientos administrativos será el castellano permite la utilización del resto de lenguas cooficiales en sus respectivos territorios.

Sin embargo, sorprende esta previsión, sobre todo en un proyecto que en muchos aspectos no parece haber tomado en consideración nada más allá de lo evidente de forma inmediata.

Por ello no parece descartable que se haya pensado que en un futuro el impuesto pueda ser cedido, al menos en parte, a las Comunidades Autónomas.

i) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta es realmente la única obligación formal específica del nuevo impuesto, imprescindible para su correcta aplicación.³³

Por este motivo es la única cuyo incumplimiento se configura, en el artículo 15.2, como infracción grave, asociándole como sanción una multa pecuniaria del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior que constituya la base imponible, con un mínimo de 15000 euros y un máximo de 400000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

Dado que precisamente la ausencia de control de la geolocalización impedirá la correcta determinación de la base imponible, al reducirse esta a las operaciones geolocalizadas en el territorio de aplicación del impuesto, el incumplimiento de tal obligación conllevará necesariamente la apertura de un procedimiento inspector en el que se pueda fijar la base mediante el procedimiento de estimación indirecta, que es la única otra opción admitida en el artículo 10.5.

Este problema se añade al ya señalado de la posible colisión con el derecho a la privacidad de los datos. Si los usuarios no consienten en su conocimiento y desactivan, como indudablemente debe ser su derecho,³⁴ los sistemas de geolocalización, ¿será ello sancionable por no haber establecido sistemas no desconectables? ¿Debería fijarse un margen de error aceptable en la determinación de esta obligación, para que la existencia de estos posibles

³³ Aunque no aparecía en el documento sometido a trámite de información pública.

³⁴ Con excelente criterio, se ha eliminado del proyecto la infracción que se recogía en el artículo 15.2 del documento sometido a información pública, que consideraba infractores a cualquiera que, obteniendo o no un beneficio, hubieran efectuado cualquier acción para ocultar cualquier instrumento de geolocalización, pudiendo llegar la sanción aplicable a quienes no desarrollasen actividades económicas hasta un límite anual de 15000 €, siendo del 0,5% de su cifra de negocios, sin límite alguno, para quienes sí desarrollasen este tipo de actividades.

usuarios, que probablemente no constituyan un porcentaje relevante, no tenga consecuencia alguna?

Finalmente, en relación con la gestión del impuesto, el artículo 14 añade escuatomamente dos últimas obligaciones evidentes, que son la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso de la deuda.³⁵

4. CONCLUSIONES

La redacción dada al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales sigue, en gran medida, los pasos marcados por la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre los Servicios Digitales. La formulación española es, sin embargo, más sencilla. No porque reduzca a 16 los 23 artículos originales de esta,³⁶ sino porque carece de varias de las soluciones técnicas necesarias para la puesta en marcha del impuesto.³⁷

Aunque la lista española de definiciones es mucho más prolija que la europea, la formulación de muchos de los artículos dista de ser interpretable de manera pacífica.

Además, es también indudable que surgirán conflictos con relación a la protección de datos, sobre todo teniendo en cuenta que su tratamiento parece haberse dejado para un nivel reglamentario.

Desde otro punto de vista, el que un impuesto de estas características se implante de manera simultánea en distintos países es clave para lograr su efectividad, al limitarse las opciones de las empresas para evadirlo. Por este motivo, la Unión Europea ha preferido esperar para sincronizar su puesta en marcha, ya no dentro de su ámbito, sino en el conjunto de todos los países de la OCDE.³⁸

Los motivos recaudatorios han hecho que el proyecto europeo no se haya abandonado por completo, sino que, en espera de ese gran acuerdo común, sigue estudiándose, pero habiendo perdido buena parte de su contenido, al haberse restringido al gravamen de la facturación por servicios de publicidad de las grandes empresas digitales.

Estos mismos motivos son los que han ocasionado que el proyecto español no pretenda ni esperar ni restringir el ámbito de aplicación del impuesto.

Sin embargo, es probable que los instrumentos unilaterales disponibles para asegurar su efectividad, no sean en modo alguno suficientes para lograr la recaudación esperada.

³⁵ El proyecto de Directiva establece para ello un mecanismo complejo, pues obliga al sujeto pasivo a presentar la declaración en el Estado miembro en el que se haya identificado, el cual debe otorgarle un número de registro que será necesario para efectuar posteriormente el pago.

³⁶ El articulado contiene en realidad 27 preceptos, pero los cuatro últimos son disposiciones finales, que en el proyecto de ley nacional se enumeran aparte.

³⁷ El proyecto de Directiva prevé distintos sistemas de identificación tanto de los sujetos pasivos como de las propias declaraciones, gestionados por todos los Estados miembros, normas de contabilidad y registro, la creación de autoridades administrativas competentes y, adicionalmente a ello, todo un capítulo dirigido a la cooperación administrativa.

³⁸ Esta es la postura en el momento actual de Irlanda, Suecia, Finlandia y Dinamarca, lo que hace imposible la unanimidad que se requiere para la aprobación de directivas europeas.

5. BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN

- CONCLUSIONES DEL CONSEJO EUROPEO: 19-20.10.2017 <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2017/10/19-20/>.
- CONCLUSIONES DEL CONSEJO SOBRE FISCALIDAD DIGITAL: 5.12.2017
<https://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>.
- DOCUMENTO sometido a trámite de información pública 23/10/2018 anteproyecto de ley xx/2018, de xx de xx, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>.
- FOUCE, H. (2017): El papel de los contenidos generados por el usuario en la industria musical: conflictos y perspectivas, Memorando OCC, núm. 1/2017, Fundación alternativas https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/cultura_documentos_archivos/076d5dfc282dc3beb947abfad61efa9.pdf.
- HOJA DE RUTA DE LA PRESIDENCIA BÚLGARA SOBRE FISCALIDAD DIGITAL:
<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>.
- OCDE (2018): «Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS», Publicaciones de la OCDE, París <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales COM (2018) 148 final: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>.
- PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES:
http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF.

Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta

José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca¹

I. ¿Pretensión vana por repetidamente frustrada? ¿O subsisten razones para demandar la simplificación del ordenamiento tributario en general, y en particular de la imposición sobre la renta?

Puede parecer un intento suicida, o al menos cansino, para no dramatizar tan pronto, el de proponerse abordar como tema de estudio la simplificación de cualquier sección de nuestro frondoso ordenamiento tributario. Desde el mismo momento en que nos notificaron la concesión del IMASD que lleva este título, a principios de 2017, comencé a notar los primeros síntomas de zozobra. «Pero para qué nos habremos metido en este jardín... con la de cosas apasionantes que hay para investigar en el próximo trienio...», me decía yo, ya hablando solo, ya comentándolo con mis compañeros de expedición... Pero pronto vino a mi memoria el principio que más me sorprendió de todos los que enumeraran hacendistas y juristas cuando comencé a leerlos en mis años mozos: el principio de *simplicidad* del sistema tributario.² Simplicidad, ahí es nada. Todo un reto, entonces, antes y ahora, para ser abordado. ¿Acaso es posible hacer al sistema tributario no ya simple sino solo un poco más sencillo de lo que lo ha sido hasta ahora?

Amén del reto enunciado, fueron varias las razones que nos movieron a emprender esta empresa aparentemente de locos. Una, que siguen siendo in-

¹ Trabajo que sintetiza algunas de los criterios que hemos barajado y discutido al amparo del IMASD *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta* DER 2016 77480-P del que soy investigador principal. En memoria del profesor y amigo Antonio APARICIO, siempre atento a la coherencia del sistema tributario y universitario.

² Cf. NEUMARK (1994), del más clarividente hacendista que he tenido la fortuna de estudiar (2.ª edición con estudio introductorio del profesor Enrique FUENTES QUINTANA, que tampoco tiene desperdicio). Hace llamadas constantes a la claridad y sencillez en las normas y en su aplicación, estabilidad en esa misma normativa que facilite su conocimiento, factibilidad y comodidad, especialmente en el principal de los impuestos por todos los conceptos, el IRPF Principio que no casa con soluciones simplistas, burdas simplificaciones tal y como expone MOSCHETTI (2018).

soportables, a poco sentimiento de justicia que se conserve, los numerosos *agravios comparativos* que provoca una legislación tan asistemática y desigual en el tratamiento de riquezas semejantes.³ Segunda, que nos siguen pareciendo *excesivos los costes de gestión* de un sistema tributario tan progresivamente abigarrado, lleno de recovecos, regímenes especiales, excepciones y exenciones, totales o parciales, que lo convierten en un sistema complicado de aplicar, amén de progresivo no para todos, sino solo para aquellos que no saben navegar en sus aguas procelosas y quedan atrapados, cual náufragos a la deriva, en medio de la *progresiva* tempestad...⁴ Tercera, por la *litigiosidad excesiva* que provoca la aplicación de un sistema que, como decimos, resulta muy progresivo solo para algunos, en el que el contribuyente afectado directamente por la progresividad no entiende por qué a él se le exige tanto, y a otros semejantes tan poco, lo que le inclina a recurrirlo todo, *por sistema*, que en este caso significa *contra el sistema* que considera generador de agravios insufribles.⁵ Este *sistema* tributario genera ciudadanos *anti-sistema*, carentes de confianza en el *sistema* tributario y en el *sistema* del Estado social del Derecho del que es pieza imprescindible, lo cual es peligroso.

El trinomio *agravios comparativos–costes de gestión excesivos–alta litigiosidad* merece cuando menos pararse a reflexionar un rato, a ser posible largo. En defensa del legislador que nos ha deparado este *conglomerado* tributario, que hace honor cada día menos al nombre de *sistema*, se aduce fácilmente que alcanzar los ideales de justicia tributaria que significan los prin-

³ Los profesores TEJERIZO y MARTÍN QUERALT (2017), llamaron la atención poderosamente sobre algunos efectos perniciosos que ha tenido la cesión de tributos a las CC. AA., generadora de diferencias de trato excesivas para los residentes en unas u otras CC. AA., que habría que minimizar mediante leyes de bases y/o armonizadoras que restringieran la potestad normativa autonómica en tarifas, reducciones y deducciones, pues se ha sacralizado el derecho a la autonomía en detrimento del derecho a la igualdad, con el beneplácito del TC.

⁴ Complejidad que no deja de alcanzar eco en los más recientes foros en los que he participado, como el compuesto por 35 catedráticos de la materia firmantes de la *Declaración de Granada* (2018), Acto académico conmemorativo del 50.º aniversario de la publicación de la obra *Ordenamiento Tributario Español*, homenaje al profesor CORTÉS DOMÍNGUEZ: «El legislador usa en determinadas ocasiones expresiones difícilmente comprensibles, permanentes remisiones normativas y otras fórmulas similares que hacen poco menos que imposible no ya la interpretación de los textos legales o reglamentarios sino su propia comprensión, incluso por parte de los especialistas en la materia».

⁵ Hemos dedicado los últimos años algunos esfuerzos a estos temas y los resultados los hemos plasmado en LAGO MONTERO (dir.) (2018), en el que he tenido el honor de reunir a los profesores MALHERBE, DI PIETRO, MARCHESSOU, AGUIAR SOUSA SANTOS, GARCÍA FRÍAS, ALFONSO GALÁN, GUERVÓS MAÍLLO, GIL RODRÍGUEZ e IGLESIAS CARIDAD. En el prólogo el magistrado del Tribunal Supremo Manuel Vicente GARZÓN HERRERO apunta que «el marasmo en que el universo tributario se desenvuelve atenta a la esencia de nuestro sistema social y político de convivencia». Percibe que «la vulneración de las normas constitucionales tributarias de manera continuada, permanente y sistemática constituye un misil diario contra nuestro sistema de convivencia que no podemos seguir ignorando». Aprecia que el sistema tributario ha abandonado hace tiempo de hecho la exigencia material de progresividad, pues predominan los impuestos indirectos y el IS presenta una recaudación simbólica, pivotando esta sobre el IRPF, que no es sino un impuesto sobre las nóminas. Ello niega la justicia del sistema y pulveriza el principio de igualdad «lo que corrobora el Parlamento Europeo cuando censura a los gobiernos de la UE por su parsimonia ante los paraísos fiscales». Aprecia aplicación/inaplicación arbitraria de la norma a los ciudadanos destinatarios de la misma, de desigual condición.

cipios de capacidad económica y progresividad conlleva personalizar los gravámenes principales, lo que los hace inevitablemente complejos, llenos de disposiciones tendentes a atender esas circunstancias personales diferentes de cada cual. Si a esto le añadimos el uso frecuente del tributo con fines extrafiscales, nos encontramos con que *la complejidad intrínseca del sistema tributario* se convierte así no ya en un tópico, que también, sino en una barrera infranqueable a los bienintencionados propósitos de simplificación que se enuncian una y otra vez en las exposiciones de motivos de nuestras leyes, de un tiempo a esta parte, y que fracasan también una y otra vez, sin excepción.⁶ Si los impuestos han de gravar la capacidad económica de cada cual atendiendo a sus circunstancias personales, y hacerlo de forma progresiva, sin dejar de velar por las funciones extrafiscales que la sociedad demande en cada momento, se hace muy difícil que el resultado sea un impuesto sencillo, fácil de entender y de aplicar.⁷

No seré yo quien discuta el axioma «a mayor personalización del tributo mayor complejidad de su estructura». Es evidente que cuantas menos circunstancias personales se contemplen en la estructura del tributo, más fácil es su liquidación y menos justicia en el caso concreto se consigue.⁸ Sí discutido, sin embargo, el uso creciente del tributo con fines extrafiscales que chirrían con la naturaleza de la figura en la que se insertan –la moda autonómica y local de los beneficios fiscales personales en tributos reales, sobre la que volveremos en otro momento–. Atentan contra los principios de generalidad e igualdad regulaciones que privilegian a unos pocos so pretexto de un comportamiento extrafiscal plausible. Veremos ejemplos más adelante, no sin dejar constancia ya ahora de que tales regulaciones, amén de discutibles desde el prisma de la justicia, complican a menudo sobremanera la aplicación del tributo, máxime si se trata de un tributo local para el que la Administración gestora no dispone de medios sobrados.⁹

⁶ La llamada a la eficiencia en la gestión, mermando la complicación del sistema, y atendiendo a los nuevos fenómenos económicos, fue una constante en las intervenciones de los participantes en el Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance, International Congress (ANDRÉS AUCEJO, E. (dir.) (2018)). En palabras de SILVA PINTO (2018), la economía digital es la nueva economía sumergida, generadora de un *gap* enorme, con sujetos pasivos sin establecimiento permanente y contabilidad «en la nube»... *What to tax, who to tax, where to tax?*

⁷ Interesantes reflexiones al respecto se encuentran en la pulcra obra de CUBERO TRUYO (1997), páginas 9-22. Del uso que se hace del exceso de potestades normativas tributarias en manos de las CC. AA. se hicieron eco los representantes de todos los grupos políticos intervinientes en el seminario Castilla y León ante la revisión del modelo de financiación autonómica. Hacer posible el acuerdo necesario, celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca el 21 de marzo de 2018, que tuve el gusto de moderar. Pero nadie se atrevió a defender su eliminación o reducción.

⁸ La convivencia Justicia/Sencillez no es nada fácil. HERRERA MOLINA (2018), puso como ejemplo de funcionamiento incomprensible para la ciudadanía la regulación de los mínimos personales en el IRPF

⁹ Coincidieron en sus análisis críticos para con los beneficios fiscales que inundan las leyes autonómicas los profesores CHECA GONZÁLEZ, ÁLVAREZ ARROYO y LUCAS DURÁN (2017). Quiebran el principio de generalidad, no benefician siempre a los más desfavorecidos, algunos se tornan inaplicables por lo prolijo de sus requisitos, generan un perverso efecto emulación en otras CC. AA., son dudosamente compatibles en ocasiones con la prohibición comunitaria de ayudas de

El principio de generalidad demanda una regulación común a la mayoría de los mortales, que serán los sujetos pasivos. Se opone a la existencia de excepciones sin fundamento, de exenciones sin suficiente apoyo constitucional, de regímenes especiales para situaciones poco o nada especiales. El principio de generalidad es nuestro aliado en la batalla en pro de la simplificación pues postula la uniformidad de tratamiento, la inexistencia de privilegios y de abigarrados regímenes excepcionales, tan queridos por los contribuyentes de toda clase, época y condición.¹⁰ La simplificación del ordenamiento tributario, o al menos de sus principales impuestos sobre la renta, debe comenzar por la revisión de los catálogos de regímenes especiales, exenciones y demás beneficios fiscales, para comprobar si subsisten las razones por las que se aprobaron, si es que existían ya entonces. Y por el análisis detenido de si con tales especialidades no se están contrariando las legítimas aspiraciones y exigencias de los principios de igualdad y capacidad económica.

La tarea simplificadora debería a continuación centrarse en el vasto catálogo de impuestos propios de las CC. AA. que con desigual fundamento y acierto técnico se ha implantado ya entre nosotros, conformando un conglomerado ayuno de las exigencias mínimas de sistematicidad. Se han fabricado impuestos sobre unas rentas presuntas juntamente con impuestos sobre bienes y/o actividades generadoras de esas rentas. Pero no podemos ahora entretenernos en ellos, pues merecen un tratamiento aparte.¹¹

Todas las leyes modificadoras de nuestros principales impuestos en los últimos años han incluido en su exposición de motivos una referencia a la necesidad de simplificación. Pero a poco que se detenga uno en el análisis de los articulados respectivos se aprecia que estos, lejos de simplificarse en cada edición, presentan una complejidad creciente, sobre todo si se realiza la comparativa tomando un lapso temporal relevante, un decenio, por ejemplo. Si en un determinado momento el legislador acomete una reforma simplificadora de un tributo, no tardan en proliferar voces que denuncian las fallas de tal iniciativa, a la que sigue una suerte de *vuelta a la normalidad*, retomando vida, por vía legal o reglamentaria, regulaciones que parecía que iban a ser arrumbadas.¹²

Se echa de menos un esfuerzo codificador en el sistema tributario, no ya en lo que se refiere a la que llamamos *parte general*, razonablemente codifi-

Estado, se aprueban a menudo sin comunicación previa a la Comisión UE para evitar el procedimiento verificador... ¿No sería mejor podarlos, diseñar unas bases imponibles más inteligibles y unos tipos generales más reducidos?

¹⁰ He podido verificar de cerca que pocas cosas hacen disfrutar tanto al contribuyente de a pie que el saberse poseedor de un régimen especial del que no disfruta su vecino o su cuñado, el muy tonto... El porqué de este frenesí pertenece a los dominios de la psicología financiera, disciplina que observamos sin que seamos capaces de dominar... Las desigualdades fiscales territoriales permiten a los profesores firmantes de la *Declaración de Granada* (2018), hablar de «una cierta cantonalización tributaria en España [...] el ciudadano no acierta a comprender la existencia de tratamientos tan desiguales en el cumplimiento del deber de contribuir...».

¹¹ Les hemos dedicado nuestra atención recientemente en LAGO MONTERO (2016). ORTIZ CALLE (2018), criticó con acierto la sobreimposición asistemática que padece la energía nuclear.

¹² Particularmente combativo en defensa de la simplificación se ha mostrado IBÁÑEZ GARCÍA (1999), donde da cuenta de sus iniciativas-requerimientos a autoridades en demanda de una mejor calidad legislativa que le permita al ciudadano saber a qué atenerse.

cada a través de la Ley General Tributaria y sus principales reglamentos de gestión e inspección, recaudación, revisión y sanciones. Conforman un cuerpo de general aplicación a todos los tributos que guarda coherencia y homogeneidad, pues son comunes los conceptos que utilizan y constantes las remisiones entre sus preceptos que se realizan de una a otra norma, coetáneas también en el tiempo y en el espíritu de sus redactores. Sin embargo, la llamada *parte especial* del ordenamiento tributario, el denominado sistema tributario, adolece casi por completo de espíritu codificador. Los loables esfuerzos de un sector relevante de la doctrina de conformar un *Código Tributario*¹³ no se han visto seguidos por un paralelo esfuerzo en sede normativa, y solo el legislador puede con su instrumento esencial, la ley, sistematizar en sentido auténtico, es decir, ordenar con criterio lógico, el conjunto de tributos aplicables en un momento histórico concreto.

Cierto es que se han elaborado textos refundidos de buena parte de los tributos, incluidos algunos de los principales –IRPF e IS– que no conocían la acción de la figura. Pero tales refundiciones no han pasado de ser eso, recopilaciones del derecho vigente ayunas del propósito de una mejor ordenación del sector en el que inciden y que nos ocupa en este trabajo, la imposición sobre la renta. En nuestra opinión, a la imposición sobre la renta le sigue faltando una dosis notable de homogeneidad, dosis que es consustancial a la noción misma de sistema.¹⁴

Pero del texto refundido tampoco cabe esperar milagros. La velocidad a la que se legisla, pareja de la velocidad a la que cambia la coyuntura que se quiere embridar, deja pronto *demodé* al más perfecto de los textos refundidos, que necesita incorporar en su articulado cada una de las reformas posteriores a su aprobación. Cuando así se hace, respetando la estructura de la norma codificadora, no merece especial reproche. Cuando se añaden sin orden ni concierto disposiciones sectoriales a normas generales previamente aprobadas, que las distorsionan y oscurecen, se avanza en el sentido contrario al demandado por el principio de seguridad jurídica.¹⁵

Aunque la situación llegara a ser desesperada o desesperante, en cuanto a complejidad del sistema tributario, cosa que algunos días nos lo va pare-

¹³ Así denominan a su memorable obra, de la mano de la editorial Aranzadi, desde 1994, los profesores CASADO OLLERO, DE LA PEÑA VELASCO, FALCÓN Y TELLA y SIMÓN ACOSTA (sin el primero de ellos, con la coordinación del último y la entrada de Thomson Reuters, más recientemente, mas sin cambiar el formato ni la alta calidad de la obra), que codifica de verdad, en el mejor de los sentidos, reúne y aclara el derecho vigente.

¹⁴ Como recordara el profesor RODRÍGUEZ BEREJO en funciones de magistrado del Tribunal Constitucional en sus votos particulares a las Sentencias 19/1987, de 17 de febrero, y 116/1994, de 18 de abril. PROFETA y SCABROSETTI (2017), tratan de trazar relaciones entre variables políticas y complejidad y estructura de los sistemas tributarios. Creen que la competición entre propuestas políticas acarrea necesariamente complejidad, para dar satisfacción a grupos de votantes heterogéneos. Así mismo la descentralización de los Estados, el objetivo de redistribuir la riqueza y la progresividad de los gravámenes hacen difícil satisfacer la preocupación por la simplificación, a su juicio.

¹⁵ Y es que, como bien señala GARCÍA BERRO (2013), el desempeño atropellado de la función legislativa genera descoordinación productora de incertidumbre. Se precisan normas claras e inteligibles que, sin caer en burdas simplificaciones, sean comprensibles por sus destinatarios o, al menos, por los operadores intermediarios.

ciendo ya, no creemos que cupiera hacer uso del decreto-ley, como se ha sugerido por autorizada doctrina.¹⁶ Es esta una norma con rango de ley pensada para solucionar problemas puntuales, mas no para abordar una reforma sistematizadora del ordenamiento tributario en su conjunto. Por decreto-ley se podría reordenar una figura tributaria que lo necesitara urgentemente, pero difícilmente se puede tildar de *urgente* la armonización entera de un sistema tributario que se va desordenando poco a poco y día tras día. Reformas globales del sistema tributario no se pueden acometer por Decreto-Ley pues se afectaría con ellas derechamente al deber de contribuir, que es algo que le está vedado a la figura por la jurisprudencia constitucional –que resume y recuerda la reciente S.T.C. 73/2017, de 8 de junio–.

Tampoco estamos postulando ahora la concentración por ley en un solo impuesto de los dos grandes impuestos sobre la renta, IRPF e IS Propuesta de tamaño envergadura requeriría de una fundamentación previa que no estamos en disposición de ofrecer, al menos de momento. Pero sí creemos que puede avanzarse en la línea ya iniciada de homogeneizar el tratamiento de elementos tributarios comunes a ambos impuestos. Están homogeneizados prácticamente los ingresos y los gastos propios de los rendimientos de la actividad económica del IRPF en régimen de determinación directa por remisión casi total a la normativa del IS También las deducciones por incentivos empresariales, por análoga remisión. En otro momento analizaremos en qué otros aspectos puede avanzarse en esta deseable tarea homogeneizadora entre los dos grandes impuestos y en qué medida puede extenderse la misma al hermano menor que es el IRNR.

Por lo que respecta a los *otros* impuestos que gravan no toda la renta pero sí ganancias concretas, que son rentas, enriquecimientos patrimoniales, han sido tantas las propuestas de supresión, concentración, armonización, mantenimiento y revitalización que habremos de analizarlas separadamente.¹⁷

II. El denostado impuesto sobre sucesiones y donaciones. Razones para su subsunción en los impuestos estatales sobre la renta

La tributación de las herencias, legados y donaciones es sufridora del debate sobre la naturaleza del gravamen a imponer, en su caso, gravamen al patrimonio que se transmite, según los clásicos estudiosos de la cuestión, o gravamen a la riqueza que se adquiere, entendimiento más moderno, aunque aún minoritario en Europa y América. Personalmente me adhiero sin reparos a esta segunda visión, lo cual no significa dejar de compartir que se trata de

¹⁶ Así termina su valioso análisis, desesperanzado si no desesperado, CUBERO TRUYO (1997) en su preciosa obra, página 141: «Pues bien, creemos que la situación de complejidad del ordenamiento tributario puede alcanzar un punto, si no lo ha alcanzado ya, en el que resulte legítimo el recurso a esta figura del Decreto-Ley con fines de simplificación».

¹⁷ SHERWOOD, EVANS y TRAN-NAM (2017), dan cuenta de la seriedad con que se han tomado el objetivo de simplificar el sistema tributario en Gran Bretaña, creando una oficina *ad hoc* que lleva realizadas cientos de propuestas, algunas acogidas total o parcialmente por Gobierno y Parlamento, a pesar de que *«the obstacles to tax simplification are many and severe, and they have been discussed elsewhere. After almost 50 years, the claim that 'simplification is the most widely quoted but the least widely observed of the goals of tax policy' remains poignantly true»*.

una renta esporádica, ocasional, que no tiene por qué gravarse igual que el resto de la renta.¹⁸

Es de recordar que hace años ya que en España y en Europa se ha extendido la moda nórdica de someter a gravamen de distinta manera la renta del ahorro y el resto de la renta, deparando a aquella un tratamiento menos oneroso, menos progresivo o nada progresivo ni oneroso, so pretexto de que se trata de riqueza que ya tributó cuando se obtuvo y de que el ahorro es beneficioso para la economía nacional.¹⁹

Los dos argumentos anteexpuestos pueden también esgrimirse para gravar diferenciadamente, aún dentro de los impuestos sobre la renta, las ganancias gratuitas. Son fruto del ahorro de nuestros parientes más próximos, en la inmensa mayoría de las ocasiones, ahorro que ya soportó en vida de estos, todos los gravámenes directos habidos y por haber.²⁰ Entiendo, pues, que los sistemas tributarios, complejos cada día más, pueden avanzar en la línea de su simplificación suprimiendo los impuestos sobre sucesiones y donaciones y acogiendo el gravamen de estas ganancias como lo que son, ganancias esporádicas, ocasionales, a las que puede tratarse con una tarifa menos agresiva que la general –en España hoy, la renta del ahorro acoge las plusvalías, que son las ganancias de patrimonio paradigmáticas, que quedan gravadas a tipos del 19%, 21% y 23%, lejos de la progresiva tarifa general del 24 al 45 %–. Es compatible con este tratamiento que postulamos el establecimiento de un mínimo exento generoso acompañado de reducciones o deducciones en función del parentesco, para que tributen menos los familiares más próximos, así como para la transmisión de la vivienda habitual, que en muchas ocasiones es el grueso de la herencia.²¹

Este acrecimiento patrimonial ha vivido históricamente gravado al margen de los impuestos sobre la renta por el carácter progresivo de estos, poco compatible con el carácter ocasional de la riqueza obtenida gratuitamente.

¹⁸ Así lo he explicado en el prólogo a la obra de Eddy María DE LA GUERRA ZÚNIGA: *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2018, cuya lectura recomiendo.

¹⁹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, MIQUEL BURGOS y MANJÓN VILELA (2014), ligan la implantación del impuesto sobre la renta dual en Dinamarca, Suecia, Noruega y Finlandia como reacción al *FlatTax* que estaba proliferando en los países de Europa oriental, para reducir el gravamen a las rentas del capital, siempre móviles y difíciles de controlar, conjugando los principios de simplicidad y neutralidad, sin que deje de ser cuestión profusamente discutida en todos los países. Así Dinamarca, país precursor, dio pronto vuelta atrás.

²⁰ Clarividente repaso al estado en que se encuentran el ISD y el IP en ADAME MARTÍNEZ (2017). Observa que, a diferencia del IP, el ISD está presente en la mayoría de los países de nuestro entorno, y que hay exceso de voluntarismo y de prejuicio ideológico en buena parte de las propuestas que se barajan, tanto en Europa como en EE. UU., para reformarlo o suprimirlo. Percibe una capacidad económica gravada con una tarifa no actualizada en 30 años, a todas luces excesiva, con reducciones familiares anquilosadas, uso de las potestades normativas por las CC. AA. que violenta el principio de igualdad y litigiosidad creciente.

²¹ Atinadamente, RAMOS PRIETO (2016), sostiene que el impuesto se ha convertido en campo abonado para la planificación fiscal, visto el uso abusivo que han hecho de sus competencias normativas las CC. AA. Detecta exceso de progresividad, que podría llegar, por la acción de los coeficientes multiplicadores, al 87,6%, muy lejos de lo habitual en los países de nuestro entorno, que examina. Hace suyas las recomendaciones de la Comisión de Expertos tendentes a reordenar reducciones y reducir significativamente la tarifa.

te. A pesar de ello, en España no nos libramos desde 1987 de la progresividad del gravamen a esta ganancia esporádica, con una tarifa del 7 al 34%, incrementable a más del doble por el juego de unos coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Tamaña progresividad genera resistencia fiscal en los aplicadores del tributo, maniobras de deslocalización, real o ficticia, y electoreras promesas de alivio que, en manos de políticos regionales, con tanta capacidad regulatoria como escasa responsabilidad, se han traducido en una inexistencia efectiva del impuesto en buena parte de España, mientras que otra parte lo soporta estoicamente. El principio de igualdad padece cuando se dan tantas desigualdades territoriales, y también cuando una misma riqueza, una ganancia ocasional, tributa de manera tan distinta en según qué impuesto, qué momento y qué Comunidad Autónoma.²²

Frente a quienes califican al impuesto como *antiguo* y postulan su eliminación sin más, por atentatorio contra el ahorro e incurridor en doble imposición, se impone, en nuestra opinión, un tratamiento más racional y moderno, que pasa por la homologación del gravamen de todas las ganancias esporádicas en cabeza del adquirente cuando las obtiene, lo que significa la inexistencia de la tan cacareada –como infundada– doble imposición, ni económica ni jurídica.²³ Y el tratamiento de esta riqueza ahorrada en los mismos términos con que se trata al resto del ahorro en el principal impuesto del sistema, habitualmente el IRPF, impuesto personal sobre la renta de las personas físicas. Que se trata de gravar renta, y no patrimonio, lo demuestra el que, cuando el adquirente es una persona jurídica, tal ganancia se integra como una más en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, en España el impuesto sobre sociedades. En cualquier caso, es necesaria la moderación de las tarifas para no incurrir en confiscatoriedad prohibida, limitativa de la acción de los principios de capacidad económica y progresividad, moderación que se alcanzaría homogeneizándolas con las propias de la renta del ahorro.²⁴

En definitiva, no vemos obstáculo para la supresión formal del ISD siempre que se reformule el hecho imponible del IRPF para acoger toda ganancia patrimonial, también estas gratuitas que vienen dadas por herencia, legado o donación, y se graven conjuntamente con la renta del ahorro, pues ahorros fueron los que generaron estas rentas, a tarifas moderadas, con especial tratamiento reductor para la vivienda habitual y para las transmisiones más modestas entre miembros del círculo familiar más íntimo.²⁵

²² Problemas todos de los que se hace eco adecuado ADAME MARTÍNEZ (2016). Sostiene que, en España, con una adecuada planificación fiscal, el contribuyente puede obtener «un importantísimo ahorro fiscal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones en los supuestos de transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de una empresa individual...». Defiende paliar la dispersión normativa que se padece, pues no da igual dónde morirse...

²³ ÁLVAREZ ARROYO (2016), concluye que «urge una importante reforma del ISD [...] el camino a seguir puede ser la supresión del impuesto o su pervivencia únicamente para las grandes fortunas y la sucesión por extraños (grupo IV), pero racionalizando el gravamen».

²⁴ MARTÍN RODRÍGUEZ (2016) critica el empeñamiento del TC en configurar el principio de no confiscatoriedad como un *ultra límite* difícilmente alcanzable. Coteja la doctrina de las Cortes Constitucionales belga, francesa y alemana, y aboga por una voluntad de fijar límites.

²⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ (2016) se muestra partidaria del mantenimiento del gravamen, si bien reformándolo para que supere el canon de proporcionalidad que hoy no supera.

Como ha señalado la doctrina más atenta, el ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava hoy un tipo específico de renta: los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas a través de adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos*. Esta catalogación jurídico-formal de impuesto sobre la renta no se corresponde con la tradicional visión del gravamen como un impuesto sobre el patrimonio, que hay que superar. Hoy día es una herramienta complementaria del IRPF, tal y como reflejan las normas que declaran la no sujeción a este último de las ganancias patrimoniales sometidas al ISD. Por lo que cabe preguntarse qué efectos tendría la eventual supresión del ISD en la esfera del IRPF, pues las rentas que ya no estuvieran sujetas al ISD quedarían gravadas en el IRPF...²⁶

Mientras que se llega a un consenso acerca de esta solución integradora, es necesario y conveniente que se aplique el ISD de manera homogénea y sencilla y en todo el territorio nacional, acabando con la dispersión normativa y la tan profunda desigual aplicación que viene soportando en los últimos años. Son necesarios umbrales mínimos y máximos, en las reducciones y en las tarifas, que han de respetar las leyes autonómicas.²⁷ También sería necesario avanzar en la delimitación de criterios legales de valoración que disminuyan la litigiosidad perpetua que atesoran las comprobaciones de valores administrativos.

III. Fortalecimiento de la imposición local sobre la renta. Tramo local en el IRPF, alternativa a los golpeados IAE y IIVTNU

Como hemos avanzado en otros lugares,²⁸ la principal riqueza gravable, la renta de las personas físicas, no podía quedar al margen de la creciente atribución competencial administrativa que demandan CC. AA. y entidades locales en España. Así las cosas, entendemos coherente avanzar hacia un IRPF de todos, compartido por los tres niveles de Gobierno, en el que tenga cabida un mayor tramo local, de competencia normativa provincial o local, según el tamaño de los municipios.²⁹

²⁶ Así RAMOS PRIETO (2016). Al ser una ganancia que no deriva de transmisión integraría la renta general, salvo que el legislador dispusiera otra cosa, que es lo que nosotros proponemos, que integre como una más la renta del ahorro. En cualquier caso, no habría exoneración por supresión sino integración de figuras impositivas.

²⁷ Para que el impuesto deje de recibir los reproches y condenas que viene recibiendo no solo de la doctrina sino de los más altos tribunales, por las diferencias de trato injustificadas en las que incurre, tal y como comenta TRIGUEROS MARTÍN (2016).

²⁸ Retomamos explicaciones ya vertidas en LAGO MONTERO (2013), págs. 245-250, que intentamos mejorar.

²⁹ Explora posibilidades ARAGONÉS BELTRÁN (2001). A favor del tramo local en el impuesto sobre la renta se han pronunciado con frecuencia los hacendistas más atentos a la vida financiera local, como por ejemplo BOSCH ROCA (2002). BUSTOS GISBERT (2011), páginas 238-9, explica la equivalencia entre un impuesto sobre el patrimonio y un recargo sobre las rentas del capital, siempre menos gravadas fácticamente en el IRPF La Disposición Adicional Sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, elevó sustancialmente los porcentajes de participación local y provincial en IRPF, IVA e Impuestos Especiales, con vigencia indefinida, lo cual es de aplaudir: se camina acertadamente hacia un IRPF compartido en su recaudación por los tres niveles de Gobierno, el Estado, las CC. AA. y recientemente, las entidades locales.

La negativa experiencia histórica que atesora la figura del recargo, peyorativo nombre que conduce a la resistencia fiscal de la ciudadanía, no debe hacernos perder de vista que, previo abatimiento de la tarifa estatal, un tramo de tarifa local, se llame o no recargo, no distorsiona la naturaleza personal del impuesto, no complica la gestión, mantiene la elasticidad del gravamen y respeta mejor que ningún otro el principio de capacidad económica.³⁰ Mejor prescindir de la denominación de *recargo*, vistos sus antecedentes históricos no faltos de sublevación popular, y que realmente no lo es en el entendimiento del impuesto como un tributo a compartir y no como un gravamen monopolio del Estado en el que los entes territoriales tratan de montarse.

Entendemos preferible un IRPF fuerte, con un tramo local, que un elenco de gravámenes cada día más débiles –ISD, IAE, IIVTNU–. Como hemos explicado en el epígrafe precedente, el IRPF puede absorber el gravamen ya languideciente de las ganancias patrimoniales lucrativas, que las CC. AA. se han empeñado en dejar gravar a través del ISD, dentro de una línea electorera difícilmente conciliable con los principios constitucionales de justicia tributaria y aún con sus atribuciones competenciales.³¹

Un IRPF fuerte, con un fuerte tramo local, puede absorber así mismo al gravamen municipal sobre las plusvalías, añejo, parcialmente inconstitucional y que no ha respondido a las expectativas de su reforma en la LHL, perdiendo recaudación de manera continuada.³² Las plusvalías inmobiliarias son un componente de la renta, frecuentemente especulativa, que ya son objeto

³⁰ Ventajas todas que referidas al recargo destacan SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), pág. 270, en la que también dan cuenta de sus inconvenientes: hace suyo el fraude al impuesto en el nivel central, no discrimina entre ciudades dormitorio y ciudades residenciales, genera movilidad si el tipo es local, y no es gestionable localmente. Evidentemente, estos dos últimos problemas se palián atribuyendo la potestad normativa a las provincias o fijando topes en la ley, y atribuyendo la gestión del tributo entero a la AEAT, QUINTANA FERRER (2001), encuadra al recargo local, habilitable por ley estatal o autonómica, como una modalidad de recurso participativo, una «participación normativa» en la que los entes locales ejercerían su potestad reglamentaria, expresión viva de una hacienda de coordinación en la que se comparten las figuras tributarias que nadie detenta en exclusiva en un sistema mixto de financiación. Recuerda que la jurisprudencia constitucional ha ratificado que un recargo local en la cuota del IRPF respeta los principios de unidad, igualdad y territorialidad. Y, frente a las clásicas participaciones, permite a los entes locales y provinciales responsabilizarse ante los contribuyentes.

³¹ En este sentido, CHECA GONZÁLEZ (2007). Para CASTELLS OLIVERES (2012), los gobiernos locales españoles deberían pasar a representar un porcentaje del orden del 20% del total del gasto público para alcanzar posiciones homologables con las que tienen en otros países. Ello significa que deberían incrementar en un 50% el peso que tienen ahora, el 13%... lo cual requiere un fortalecimiento de su peso en la imposición sobre la renta. Respecto del IIVTNU, entiende que «cabría plantearse la posibilidad de sustituirlo por un recargo municipal sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, manteniendo, lógicamente, la titularidad municipal del tributo y garantizando la eficacia en su gestión» –página 24–. A nuestro juicio, no debe confundirse la riqueza gravada en el ITP con la gravable en el IIVTNU y en el IRPF. No creemos que tengan que vincularse la reforma o absorción del impuesto sobre las plusvalías con el tributo que grava las adquisiciones patrimoniales, pues este se asienta en la riqueza que exterioriza el adquirente oneroso, justamente la que nunca grava el impuesto sobre las plusvalías.

³² Detectan deficiencias en este tributo SÁNCHEZ GALIANA y CALATRAVA ESCOBAR (1993), DE MIGUEL CANUTO (1995) y GOROSPE OVIEDO (2004).

de gravamen en el IRPF e IS actuales y pueden ser objeto de gravamen más intenso en un IRPF con fuerte presencia local. Tienen razón quienes critican que el impuesto local actual deja sin gravar las ganancias más naturalmente gravables, las especulativas producidas en el corto plazo inferior al año, paradójica esta que solo se explica desde la perspectiva de las dificultades probatorias de los verdaderos valores de adquisición y transmisión, que forman parte del pasado, presente y futuro de este tributo. Integrando el gravamen municipal en el IRPF y gravando toda ganancia, larga o corta, a tipo fijo o moderadamente progresivo, se simplifican los problemas de cuantificación exacta de esta y de su período de generación. Sería razonable, incluso, ceder por completo este componente de la recaudación del impuesto a las entidades locales en función de la radicación del inmueble.³³

Con esta propuesta de integración del IIVTNU en el IRPF, sería innecesaria la ampliación del impuesto local a todo tipo de ganancia de fuente inmobiliaria urbana, incluido lo edificado, como han propuesto algunos autores. Todas las plusvalías, inmobiliarias o mobiliarias, rústicas o urbanas, con edificaciones o sin ellas, quedarían sometidas a una tarifa que bien podría ser la de la renta del ahorro; también las lucrativas, *inter vivos* y *mortis causa*, que se han empeñado en dejar gravar algunas CC. AA., como si no fueran riqueza gravable, renta en el mejor de los sentidos.³⁴ Así tributan las protagonizadas por las personas jurídicas, sometidas a gravamen en su IS sin que nadie lo haya cuestionado, cuando se materializan, pues pretender gravar la plusvalía latente, invisible y difícilmente determinable, al modo de la antigua tasa de equivalencia, no parece muy acorde con los tiempos que corren, en los que no se sabe a ciencia cierta si bajo las presuntas plusvalías latentes de las empresas existen de verdad, ganancias, pérdidas, burbujas inmobiliarias o artificios contables.³⁵

Difícilmente practicable encuentro la propuesta de tomar en consideración valores distintos según zonas o polígonos «en atención a la mayor o menor intensidad de la acción urbanística o, en general, de los servicios municipa-

³³ Alternativas en GARCÍA-FRESNEDA GEA (1999). A favor de compartir los grandes tributos entre el Estado, CC. AA. y C.C.L.L., en su intervención en la COMISIÓN DE ENTIDADES LOCALES DEL SENADO el profesor SUÁREZ PANDIELLO (2008), página 141, defendió la participación local semiterritorializada en el IRPF, que se repartiera en un 50% por población y en un 50% por recaudación. En el mismo foro el profesor SOLÉ VILLALONGA (2008), página 141, también defendió la misma idea. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y JUAN-VEGA BORREGO (2009), defienden que se atienda a valores de mercado en este impuesto, ante la desactualización de los catastrales.

³⁴ MARTÍN QUERALT (2000), página 65, recuerda que en el anteproyecto de LHL no se contemplaba el IIVTNU «dado que se entendía que el incremento patrimonial gravado ya se encontraba sujeto al IRPF y, por otra parte, no podía justificarse que su fundamento teórico respondía a la realidad social, atendiendo que en muchos casos no es la acción urbanística de los entes públicos la que genera la plusvalía sujeta a gravamen y la que, en consecuencia, justifica la participación de la comunidad en tales plusvalías, de acuerdo con el art. 47 del texto constitucional». BUSTOS GISBERT (2011), página 252, recuerda que «la definición extensiva de renta exigiría que las herencias y las donaciones se incluyeran en la base imponible del beneficiario». Se muestra favorable a la existencia de un impuesto sobre las adquisiciones a título gratuito –páginas 262-3–, pero el IIVTNU incurre en doble imposición no paliada –página 410–.

³⁵ A favor de potenciar este impuesto, MARTÍN FERNÁNDEZ (2010); receloso, VARONA ALABERN (2010).

les que incidan en el valor de los inmuebles», pues, como sus propios patrocinadores detectan, «el problema de este método es que, en la medida en que los ajustes de valores administrativos lleven implícitos considerables retardos temporales, en la práctica no permitirían el gravamen efectivo de las plusvalías a corto plazo, que son además las más especulativas».³⁶

A mi entender, resulta sencilla la reformulación del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad parcial. Como apuntara la doctrina más atenta, el gravamen de un incremento de valor objetivamente determinado, en presencia de pruebas fehacientes de su inexistencia, no podía conducir más que a una declaración de inconstitucionalidad, más pronto o más tarde, tan pronto como un valeroso juez decidiera plantear una cuestión bien fundamentada, como lo hizo el vitoriano, alarmado porque la ley no permitiera practicar prueba en contrario de la existencia de una pérdida patrimonial, en el lugar de la presumida y objetivada ganancia.³⁷ Ciertamente es que otros tribunales optaron durante años por la airosa salida de declarar no realizado el hecho imponible en presencia de pérdidas evidentes, atreviéndose a contrariar el temerario parecer de la DGT en defensa de una imposible legalidad inconstitucional.³⁸

Entre las alternativas que se barajan, no creemos que sean viables ni la supresión sin más, ni la asimilación al IBI o al ITP, tributos de bien distinta naturaleza que no tienen por qué ser desvirtuados asumiendo una figura que

³⁶ Cf. SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), página 297. Cf. PAGÉS I GALTÉS (2002), que, pese a proponer lo que se indica en el texto, se percata de la inoperatividad de su propuesta, consciente de la lentitud de las actualizaciones administrativas de valores catastrales, y del nefasto impacto que ello ha provocado en la recaudación no ya del IBI, que también, sino del IIVTNU.

³⁷ Por obra y gracia de las SSTC 26/2017 de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017, de 11 de mayo y 72/2017, de 5 de junio, que anularon las versiones guipuzcoana, alavesa, estatal y navarra, respectivamente, todas en los mismos términos. Como que eran idénticas en su obsesión de gravar capacidades económicas inexistentes. El Tribunal nos vuelve a recordar que el impuesto no es, con carácter general, contrario a la Constitución, en su configuración actual, tanto estatal como foral. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Lo es por impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Y añade que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes... que ya están tardando, añadimos nosotros. Tiempo han tenido el legislador y el Gobierno, que puede hacer uso justificado del Decreto-Ley, para adaptar el tributo a esta jurisprudencia.

³⁸ Tratando de salvar la viabilidad del gravamen, aún en sus aspectos inconstitucionales, MARTÍN RUIZ (2017). Para RUIZ GARIJO (2017), el subsistema tributario local da muestras de encontrarse agotado: se inventan tasas por doquier para darle alas, en lugar de modificar en profundidad sus figuras esenciales. Cabría a su juicio ceder por completo el gravamen de las ganancias patrimoniales a los ayuntamientos, sacándolas del IRPF para evitar la doble imposición. Y gravarlas retomando el espíritu del artículo 47 C.E.: que la Comunidad recupere parte del incremento de valor generado a su través. A nuestro juicio, y como expresamos en el texto, es preferible mantener las ganancias gravadas en los grandes impuestos sobre la renta, y suprimir este local, en el que cabría ceder una mayor participación en los ayuntamientos, siquiera sea proporcional al gravamen local que bien puede suprimirse en aras a la simplificación del sistema.

grava una capacidad económica bien distinta.³⁹ No hay por qué dejar de gravar riquezas evidentes ni trasladar su gravamen a tributos que gravan otras diferentes. En nuestra opinión, visto que el gravamen de las plusvalías se realiza ya en el IRPF, IS e IRNR, sería en estos tributos, si acaso, donde cabría articular la fusión por absorción.

Este incremento de patrimonio ya tributa en el IS al 25%, en el IRNR al 24% o al 19%, según sea el contribuyente comunitario o no, y tenga o no un establecimiento permanente en España. Y en el IRPF al 19%, 21% o 23%, según su cuantía. Creemos que es perfectamente viable homogeneizar el gravamen de esta plusvalía, que puede tributar hasta un 25%, centralizarla en el ámbito estatal y ceder a los ayuntamientos el grueso de la recaudación que genera.

Pero mientras se adopta una solución de futuro, y visto que el TC y el TS ya han sentado doctrina sobre la inconstitucionalidad solo parcial del gravamen, bueno sería que el Parlamento aprobara de una vez una reforma transitoria del impuesto que clarificara que sigue siendo exigible en la generalidad de los casos, en los que opera la presunción de renta.⁴⁰ E inexistente cuando el contribuyente solicite y practique prueba de la inexistencia de riqueza gravable en su caso concreto, para lo cual ha de disponer de todos los medios de prueba admisibles en Derecho a los que se remite la LGT, y singularmente de la tasación pericial, si es preciso contradictoria.⁴¹

³⁹ Se hace eco de las tres posibilidades MARÍN-BARNUEVO FABO (2017), comentando hipótesis planteadas por ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y JUAN-VEGA BORREGO (2009). Cifra el coste de la supresión en 2280 millones de euros, según cifras del Ministerio de Hacienda.

⁴⁰ El borrador de proyecto de ley de hacienda local al que hemos tenido acceso hace ya meses resuelve razonablemente el problema estableciendo un nuevo supuesto de no sujeción para aquellas transmisiones de terrenos en las que el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición del terreno. Tanto el valor de enajenación como el de adquisición serán los comprobados por la Administración autonómica que gestiona el ITP y el ISD, o por la AEAT comprobadora del IVA, o en su defecto los valores declarados en las escrituras por los sujetos intervinientes. Además, se sustituyen los coeficientes anuales por un cuadro de máximos que tiene en cuenta la muy diferente inflación, y estado del mercado, en los últimos 20 años. Y se sujeta a gravamen la plusvalía inferior al año, prorrateando el coeficiente por meses completos. No es mala salida. Entretanto, a nuestro juicio, recordamos que sigue vigente la LGT, de aplicación a todos los tributos, máxime cuando le falla a alguno su norma singular reguladora. LGT que permite practicar prueba en los procedimientos administrativos tributarios, particularmente la pericial, para fijar valores de adquisición y enajenación de los bienes... LGT derechamente aplicable en estos meses de confusión por tardanza... aplicación que se le olvida, al parecer, a algunos órganos jurisdiccionales, como veremos enseguida.

⁴¹ La Sentencia del Tribunal Supremo 1.163/2018, de 9 de julio, despeja con acierto todas las dudas que a los operadores les habían surgido acerca de si se puede o no liquidar el impuesto mientras no se reforme la ley, que ya está tardando el legislador. Personalmente nunca tuvimos duda. La declaración de inconstitucionalidad del impuesto es solo parcial. El impuesto está vigente. No se puede liquidar cuando el contribuyente alegue y aporte prueba de la inexistencia de plusvalía en su caso concreto. Ergo se puede, y se debe liquidar, en todos los supuestos en los que el contribuyente no alegue, o no aporte, prueba de la inexistencia de riqueza gravable. Prueba que puede consistir, como ya explicáramos en otros lugares y ratifica la S.T.S. citada, en cualquier medio de prueba admisible en Derecho, pues a todos se remite la LGT, vigente, aunque a algunos se les haya olvidado, para todos los tributos, y singularmente la prueba pericial, y, si es preciso, la tasación pericial contradictoria.

Un IRPF fuerte, con un tramo local apreciable y no simbólico, puede absorber al mortecino IAE, defectuosamente planteado desde sus orígenes y en estado catatónico después de las últimas reformas.⁴² El alta obligatoria en un tributo censal como el IAE, que dice gravar la renta presunta, tiene su función al servicio del afloramiento de sujetos no incorporados al sistema, y es un acicate para que los ayuntamientos colaboren en la persecución de la economía sumergida, en la detección de los operadores ocultos,⁴³ lo que es razón para el mantenimiento formal del gravamen. Sospecho no obstante que los ayuntamientos no han colaborado mucho hasta ahora en esta importante tarea descubridora. Más bien tengo informaciones de tolerancia inexplicable con actividades no declaradas, conocidas en la órbita municipal y consentidas, fruto de un mal buenismo ayuno de ortodoxia jurídico-financiera. Si no se desea la supresión por absorción del IAE, lo que no es demorable es acometer una reforma definitiva del Impuesto, que sea respetuosa con el principio de capacidad contributiva y que lo coordine de una vez con la imposición sobre la renta estatal y autonómica.⁴⁴

La desfiscalización de los profesionales y pequeños empresarios que supuso la reforma 2002, caramelo fiscal electoral a cambio de nada, puede compensarse subiendo los módulos que los sujetan en el IRPF hasta aproximar la presión fiscal efectiva de los rendimientos de la actividad económica en el IRPF y en el IS,⁴⁵ lo que limitaría las tradicionales economías de opción que

⁴² Críticos con fundamento desde distintas perspectivas LASARTE ÁLVAREZ y RAMOS PRIETO (2010), CORONA RAMÓN (2000) y POVEDA BLANCO (2000). El profesor SOLÉ VILLALONGA (2008) en su comparecencia en el Senado, página 142, defiende la pervivencia del IAE porque da información al municipio de qué empresas tiene, da un diálogo de exigencias... para evitar competencia fiscal y hacerlo deducible del IRPF e IS propone un tipo impositivo fijo y descontable, con lo que quedaría configurado como una participación en estos.

⁴³ Lo cual no significa que haya que descentralizar aún más la gestión, sino que los agentes locales colaboren en el descubrimiento de los sujetos que están al margen del sistema tributario, al que se entra por la puerta de los tributos censales, y de los que las administraciones locales tienen, o deberían tener, a poco que se apliquen, mejor conocimiento, por proximidad, que ninguna otra. Cf. GARCÍA MARTÍNEZ (2006) y DE JUAN NAVARRO (2002). PAGES I GALTÉS (2002) ha relativizado la función censal del IAE que a nuestro juicio comparte con otras figuras e instrumentos del sistema. A día de hoy, al tributo le sobran bonificaciones que agujerean aún más su potencia recaudatoria. Al margen de las establecidas para el inicio de la actividad y las histórico-geográficas de Ceuta y Melilla, tienen dudosa funcionalidad las establecidas para la creación de empleo, la utilización de energías no contaminantes, y/o las cooperativas agrarias, loables finalidades todas para cuyo alcance no es este tributo el instrumento más capacitado. El rendimiento neto bajo debe ser objeto de tarifa mínima próxima a cero, no de una bonificación postestativa.

⁴⁴ El gravamen de la renta presunta sin admitir prueba en contrario violenta los artículos 24 y 31 CE, como ya hemos explicado en anteriores trabajos citados. El mejor análisis en ANÍBARRO PÉREZ (1997). Por eso nos inclinamos por el fortalecimiento del régimen de módulos, cuya opatividad obvia los problemas con los principios constitucionales anteexpuestos. Véase la posición de AGULLÓ AGÜERO (2003). Para reflexionar sobre el papel de tributos como el IAE al servicio del afloramiento de economías sumergidas, de localización de bolsas de dinero negro, puede ser ilustrativo leer a ALAÑÓN PARDO y GÓMEZ DE ANTONIO (2004).

⁴⁵ Propuesta que realizamos ya en LAGO MONTERO (2003); las entidades locales no quedaron conformes con la reforma del IAE, cf. CHECA GONZÁLEZ (2004). PEDRAJA CHAPARRO y SUÁREZ PANDIELLO (2002), encuentran adecuada la compensación a los ayuntamientos, pero no así la supresión parcial del gravamen operada en 2002 y su incidencia sobre el resto de los contribuyentes,

tanto daño hacen a la aplicación general y efectiva del IRPF a los pequeños empresarios y profesionales. Como bien ha señalado la doctrina hacendística, la compensación de las pérdidas de recaudación por la reforma del IAE a los entes locales ha contribuido a mejorar su situación financiera a costa de distribuir entre el resto de contribuyentes la carga fiscal que antes soportaban empresarios y profesionales, lo que no parece muy equitativo, visto como viene siendo tradicionalmente el reparto de cargas efectivas entre las distintas categorías de renta en el IRPF.⁴⁶

De no suprimirse el IAE, al menos habría que rectificar que la cifra de negocios siga como criterio para acceder a la exención, pues aparte de la litigiosidad que genera, que no es poca, es un criterio inequitativo, discrimina sin fundamento a personas físicas/jurídicas, residentes y no residentes y no tiene en cuenta las ganancias reales ni siquiera presuntas.⁴⁷ Los criterios que determinan la sujeción a los módulos del IRPF, convenientemente reformados para no dejar fuera a ningún empresario o profesional persona física, constituyen una referencia mejor para estar sujeto o no al IAE, en caso de que se opte por mantenerlo vigente, así como para estar más o menos gravado y más o menos bonificado... Sujetar a módulos a todos los sujetos del IAE, también a los profesionales, inequitativamente exentos, aproximar los módulos a la renta real e incrementar con ello la participación local en un fortalecido IRPF, son, a mi juicio, los ejes de la reforma que debe acometerse en la imposición local sobre la renta.⁴⁸

En aras a la simplificación del sistema no cabe duda de que la opción primera sería la de suprimir el IAE, gravamen herido de muerte desde su nacimiento, por su defectuosa articulación de la capacidad económica gravable. Ello no obstante, es comprensible que se quiera mantener vivo el IAE, por su función censal y por su aportación, hoy modesta, a la financiación local. Si

que «lejos de suponer una mejora técnica, aumentará las inequidades desfiscalizando a colectivos de amplia capacidad económica, como son ciertos profesionales personas físicas, y manteniendo para los que siguen tributando la principal fuente de críticas al sistema actual. De hecho, se sigue gravando la actividad con independencia de los beneficios y empresas grandes, con conocidas situaciones de pérdidas [...] pagarán, pese a todo, un IAE incrementado».

⁴⁶ Cf. PEDRAJA CHAPARRO y SUÁREZ PANDIELLO (2002), páginas 5-6. Nos hemos ocupado de estas cuestiones en LAGO MONTERO (2004) y LAGO MONTERO (2005). Véase POVEDA BLANCO (2005).

⁴⁷ Sobre la viabilidad de una imposición local autónoma sobre la renta mantiene posturas dispares los autores. Cf. SOLÉ VILANOVA (2003). Como explica CASTELLS OLIVERES (2002), en el modelo nórdico de financiación local predomina la imposición sobre la renta y en el modelo anglosajón la imposición inmobiliaria, sin que los modelos germánico y latino se caractericen contundentemente por optar por un recurso financiero prioritario. Cree que la imposición local sobre la renta ganará protagonismo, vistas las limitaciones de otras fuentes –transferencias, impuestos sobre la actividad o sobre la propiedad, tasas–.

⁴⁸ Se lo toma con filosofía SUÁREZ PANDIELLO (2002). Cf. RUIZ (2006). BUSTOS GISBERT (2011), plantea la posibilidad de «establecer un impuesto sobre la renta generada o, con un procedimiento más fácil de aplicar, un recargo sobre el IRPF. Esta solución tendría la ventaja de gravar todo tipo de ingresos y no solo los procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no sería tan rígido como las cuotas del IAE. En cambio, puede apuntarse también en este caso, la menor autonomía de los municipios que solo marcarían el importe del recargo y, además, que se producirían situaciones muy dispares dependiendo del índice de fraude en el IRPF y de la distribución de la elusión fiscal entre los diversos municipios, y del nivel de renta de los habitantes del municipio».

se decide su mantenimiento, creemos que es inaplazable coordinarlo con los impuestos estatales sobre la renta, de los que debería ser deducible. Pero tanto si se opta por mantenerlo, y más aún si se opta por suprimirlo, creemos que debe mejorar sensiblemente la participación local en el IRPF, así como la recaudación de este, por la vía de la extensión del régimen de módulos a los profesionales. Lo demandan los principios de igualdad y generalidad, hoy golpeados por el desigual tratamiento que las rentas de la actividad económica reciben en comparación con las rentas del trabajo en el principal impuesto del sistema.

Incrementar los módulos del IRPF y hacer más partícipes a los ayuntamientos de la creciente recaudación del IRPF, mediante tramos de tarifa locales, me parece mucho más efectivo que el mantenimiento de gravámenes locales desnortados, como están hoy el IAE y el IIVTNU, tan completamente autónomos como fomentadores de la desigualdad, la radicación ficticia de actividades y la competencia desleal. Por razones de igualdad, ya suficientemente atacada en la realidad del día de hoy, se comprenderá que no esté para nada de acuerdo con la propuesta de que el IAE se convierta en facultativo para los municipios, como han barajado con escasa convicción reputados hacendistas.⁴⁹ Es lo que le quedaba al tributo para erigirse en paladín de la desigualdad, pasar a ser facultativo para el sujeto activo e inexigible en municipios ricos, atrayentes de contribuyentes huidizos, al reclamo del paraíso fiscal local...

Hemos tratado de enarbolar razones para la reformulación de los impuestos locales sobre la renta, IAE e IIVTNU, razones para su mantenimiento, reforma o integración en los impuestos estatales sobre la renta. Hemos comprobado que no es asumible la pervivencia de impuestos parcialmente inconstitucionales, por lo que sería deseable su reforma o supresión en los términos indicados. No hay una solución única que reúna todas las virtudes, pues cualquiera que se adopte tendrá ventajas e inconvenientes, máxime desde la óptica de la necesaria simplificación del sistema, que es la que nos motiva en este trabajo. Por esa razón hemos tratado de barajar las más adecuadas a los principios constitucionales y las más practicables para la Hacienda local, porque no puede mantenerse un IAE o un IIVTNU so pretexto de que es inconstitucional en muy pocos supuestos... Mucho se ha escrito en estos años sobre la inconstitucionalidad parcial de ambos, que concurre cuando se exigen sin mediar ganancia alguna que los legitime. Como han explicado atentos comentaristas, ambos impuestos han sido tan bien tratados por los tri-

⁴⁹ Cf. SUÁREZ PANDIELLO, BOSCH ROCA, PEDRAJA CHAPARRO, RUBIO GUERRERO y UTRILLA DE LA HOZ (2008), página 294: «Por último, se podría autorizar, a través de habilitación legal, que los municipios no conformes con la aplicación del impuesto pudiesen neutralizar en cada ejercicio la exigencia del impuesto a través de acuerdo municipal expreso, convirtiéndolo en potestativo, bajo ciertas condiciones legales y financieras». Poco meditada nos parece esta alegría final que dedican al IAE los autores citados, nada coherente con la defensa de los principios de generalidad, igualdad y solidaridad que mantienen ellos mismos a lo largo y ancho de su excelente trabajo. El IAE, de existir, no puede ser facultativo ni en uno ni en ningún ejercicio. No se pueden abrir más puertas a guiños electorales y electoreros en materia tributaria, vacaciones fiscales a cambio de votos que abrirían nuevos frentes de competencia fiscal desleal de los que ya hemos tenido lamentables noticias. Tampoco creo que el IAE afecte especialmente a la actividad inmobiliaria, pese a algunos empeños en demostrar lo contrario. Cf. MARTÍNEZ VIDAL (2005).

bunales como mal tratados por la doctrina, que no termina de entender cómo se puede gravar la renta presunta –hasta en un 15%– cuando hay pruebas evidentes de su inexistencia.⁵⁰ Aunque sean pocos los supuestos en que esto se produzca, que no son tan pocos como se proclama desde algunos sectores tan descaradamente *pro Fisco* como despreciativos de la vigencia efectiva de la Constitución, el sistema no puede permitirse la pervivencia de gravámenes concebidos con fallas fundamentales tan grandes en su diseño. Afecta a la credibilidad del sistema en su conjunto, a la actitud de los ciudadanos ante el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2016): «El impuesto sobre sucesiones y donaciones: principales deficiencias de su regulación actual», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 597-616.
- (2017): «Pasado, presente y futuro de la imposición patrimonial en España», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 119, págs. 83-113.
- AGULLÓ AGÜERO, A. (2003): «Aproximación crítica a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de información fiscal*, núm. 58, págs. 11-32.
- ALANÓN PARDO, Á. y GÓMEZ DE ANTONIO, M. (2004): «Evaluación y análisis espacial del grado de incumplimiento fiscal para las provincias españolas (1980-2000)», *Hacienda Pública Española*, núm. 4, págs. 9-32.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. (2016): «La descoordinación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España: «ingeniería fiscal» desde la «ingeniería del derecho de sucesiones» hasta la «ingeniería de la residencia fiscal»», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 617-632.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (dir.) (2018): *Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance*, International Congress, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Universidad Complutense, 30 y 31 de mayo de 2018, <http://hdl.handle.net/2445/106708>.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (1997): *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid: MacGraw-Hill.

⁵⁰ Para GARCÍA MARTÍNEZ (2017), el TC despachó con un Auto de inadmisión la cuestión de inconstitucionalidad planteada en su día por un Juzgado por el deficiente juicio de relevancia elaborado respecto de los principios constitucionales de generalidad, igualdad y capacidad económica que se decían violentados. Si no se le quiere suprimir, visto que grava una riqueza ya gravada en IRPF e IS, sería deseable una reforma para que grave rentas reales, como ellos. Pero también cabe la supresión con cesión de participación creciente a las entidades locales, o con un tramo local que disciplinaran ellas. Interesante sería a su juicio el mantenimiento del impuesto con una cuota mínima que pagaran todos los sujetos y que fuera deducible del impuesto estatal. Y una cuota variable, en función del local en el que se ejerce la actividad, a disciplinar por las entidades locales y no deducible. Cree que los municipios deberían implicarse más en la gestión para luchar contra la economía sumergida, aflorando contribuyentes huidizos de este portal de entrada al sistema tributario.

- ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2001): «Estructura de la imposición local: Posible supresión de determinados impuestos como el IAE o el IIVTNU: Fuentes alternativas: Impuestos locales sobre la renta, recargos sobre impuestos estatales: Posible distinción a estos efectos entre entidades de diverso tamaño», *Financiación de los entes locales*, Diputació Provincial de Barcelona, págs. 113-188.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. (2009): «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Financiación local. Cuatro estudios*, págs. 185-226.
- BOSCH ROCA, N. (2002): «La hacienda de las grandes ciudades españolas: situación actual y propuestas específicas de financiación», *Papeles de economía española*, núm. 92, págs. 185-198.
- BUSTOS GISBERT, A. (2011): *Lecciones de Hacienda Pública*, I, Madrid: Colex.
- CASADO OLLERO, G., DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R. y ACOSTA, S. (desde 1994): *Código Tributario*, Aranzadi.
- CASTELLS OLIVERES, A. (2002): «Algunos comentarios sobre la reforma de las haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 8-26.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004): «La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las Corporaciones Locales», *Tributos locales*, núm. 46, págs. 97-116.
- (2007): «La incidencia en Extremadura de la reforma del modelo de financiación autonómica», *I Jornadas de la Cátedra de la Asamblea de Extremadura sobre Financiación autonómica y solidaridad*, Facultad de Derecho, Cáceres.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. y LUCAS DURÁN, M. (2017): «La residencia fiscal como elemento diferenciador en nuestro sistema tributario estatal y autonómico», *II Jornada de Fiscalidad Transfronteriza*, Cáceres, Universidad de Extremadura.
- CORONA RAMÓN, Juan F. (2000): «El Impuesto sobre Actividades Económicas y los incentivos perversos», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, págs. 245-254.
- CUBERO TRUYO A. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid: Marcial Pons.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (1995): «Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tribuna Fiscal* núm. 51, págs. 48-58.
- DE LA GUERRA ZÚÑIGA, E. M. (2018): *Las herencias, legados y donaciones como objeto de imposición*, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador.
- DE JUAN NAVARRO, M. (2002): «Impuesto sobre actividades económicas: algunas claves para su reforma», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 232-240.
- DECLARACIÓN DE GRANADA (2018): Acto académico conmemorativo del 50.º aniversario de la publicación de la obra *Ordenamiento Tributario Español*, homenaje al profesor Matías Cortés Domínguez, Facultad de Derecho, Universidad de Granada, 18 de mayo de 2018 <http://www.cortes-abogados.com/wp-content/uploads/2018/06/Declaraci%C3%B3n-de-Granada-18-mayo-2018.pdf>.
- GARCÍA BERRO, F. (2013): «Técnica normativa e IRPF: Aproximación crítica y propuestas de mejora», *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 29-119.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (1999): «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la doble imposición interna», *Revista de Información fiscal*, núm. 36, págs. 9-36.

- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2006): «El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos locales*, núm. 58, págs. 11-40.
- (2017): «La reforma del IAE», *ponencia en el Seminario celebrado el 27 de enero de 2017 en la Universidad de Salamanca*.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2004): «La regulación del IIVTNU en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales: una visión crítica», *Tributos locales*, núm.40, págs. 79-90.
- HERRERA MOLINA, P. (2018): «La justicia tributaria. ¿Cómo puede el sistema tributario contribuir a disminuir la desigualdad?», *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1999): «La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico: Especial referencia al sistema tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 49, núm. 253, págs. 693-756.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y RAMOS PRIETO, J. (2010): «El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad», *Tributos Locales*, núm. 97, págs. 47-114.
- LAGO MONTERO, J. M. (2003): «El impuesto sobre actividades económicas: problemas y perspectivas», *Cuadernos de documentación e información municipal*, núm. 46, págs. 505-522.
- (2004): «El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 44, págs. 43-56.
- (2005): *El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas, Libro homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega*, Valladolid, Lex Nova, págs. 2093-2114.
- (2013): *La reordenación de la hacienda local en la segunda descentralización. P.I.C.A.S. y pacto local en Castilla y León*, Thomson Reuters Aranzadi.
- (2016): Los impuestos propios en el sistema de financiación de las CC. AA., *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 13-43.
- (dir.) (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas, remedios*, Thomson Reuters Aranzadi.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017): «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 409, págs. 5-44.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2010): «Propuestas para una reforma de los tributos locales», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1, págs. 23-28.
- MARTÍN QUERALT, J. (2000): «La intervención de las Comunidades Autónomas en la regulación de las haciendas locales», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4. págs. 55-82.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2016): «El impuesto de sucesiones y donaciones a la luz del principio de no confiscatoriedad, una visión comparada», *Derecho y fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 737-752.
- MARTÍN RUIZ, J. (2017): «A propósito del desenlace constitucional del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: La correcta interpretación del hecho imponible», *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 51-80.

- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., MIQUEL BURGOS, A. B. y MANJÓN VILELA, S. (2014): «Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva», *Crónica tributaria*, núm. 153, págs. 7-36.
- MARTÍNEZ VIDAL, I. (2005): «Impuesto sobre Actividades Económicas. Incidencias de la reforma del IAE en la actividad de promoción inmobiliaria», *Tributos Locales*, núm. 50, págs. 63-68.
- MOSCHETTI, F. (2018): «Perché la Flat Tax non é la soluzione», *Newsletter*, núm. 2. <https://www.studiomoschetti.com/2018/02/27/perche-la-flat-tax-non-e-la-soluzione/>.
- NEUMARK, F. (1994): *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- ORTIZ CALLE, E. (2018): «Perspectivas para la reforma de la tributación ambiental», *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2002): «La reforma de las Haciendas locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, págs. 193-228.
- PEDRAJA CHAPARRO, F. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002): «Sobre la nueva financiación local», *Análisis Local*, núm. 45, págs. 5-10.
- POVEDA BLANCO, F. (2000): «El Impuesto sobre actividades Económicas: razones para su inaplazable reforma», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 108, págs. 569-588.
- (2005): «La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución», *Crónica Tributaria*, núm. 115, págs. 125-152.
- PROFETA, P. y SCABROSETTI, S. (2017): «The Political Economy of Taxation in Europe», *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, núm. 220, pág. 139.
- QUINTANA FERRER, E. (2001): «La participación de los entes locales en los tributos estatales y autonómicos: una aproximación constitucional», *Tributos Locales*, núm. 5, págs. 15-37.
- RAMOS PRIETO, J. (2016): «La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea», *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 331-376.
- RUIZ GARIJO, M. (2006): «Reforma del IRPF y reparto de recursos financieros a los entes locales: ¿incremento de la participación en los tributos del Estado o transferencias estatales?», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 22, núm. 1, págs. 386-402.
- (2017): «La reforma del IIVTNU», *ponencia en el Seminario celebrado el 27 de enero de 2017 en la Universidad de Salamanca*.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J. (1993): «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, págs. 857-892.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2015): «Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales», en *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 785-804.
- SHERWOOD, J., EVANS, Ch. y TRAN-NAM, B. (2017): «The Office of Tax Simplification: The Way Forward?», *British Tax Review*, núm. 2, págs. 249-268.
- SILVA PINTO, M. (2018): «The intra-european organisation of tax administrations», *Global Tax Administrations' Efficiency-International Fiscal Cooperation and Governance*, International Congress, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Universidad Complutense, 30 y 31 de mayo de 2018, <http://hdl.handle.net/2445/106708>.

- SOLÉ VILANOVA, J. (2003): «Tendencias futuras de la financiación local en España», *Análisis local*, núm. 47, págs. 29-46.
- SOLÉ VILLALONGA, G. (2008): «Informe de la Ponencia sobre nuevo sistema de financiación local», *Tributos Locales*, núm. 76/2008.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (2002): «Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Terapia o eutanasia?», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, págs. 240-253.
- (2008): «Informe de la Ponencia sobre nuevo sistema de financiación local», *Tributos Locales*, núm. 76.
- , BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008): *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Salamanca.
- TEJERIZO, J. M. y MARTÍN QUERALT, J. (2017): La residencia fiscal, *V Jornadas de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero*, Universidad del País Vasco, San Sebastián 7 de septiembre de 2017.
- TRIGUEROS MARTÍN, M. J. (2016): «La residencia como criterio de discriminación en la aplicación de un beneficio fiscal en el ISD», *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones «mortis causa» en España*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 825-840.
- VARONA ALABERN, J. E. (2010): «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 65-89.

**El tráfico ilícito de especies animales.
Cuestiones jurídico-penales.
Especial referencia a la angula/anguila**

Pablo López Cano
Abogado

1. Introducción

Tradicionalmente España ha sido y es país de destino de especies animales exóticas protegidas o de partes o restos de las mismas, procedentes de todo el mundo; pero no era un país de origen de dichas especies con salida hacia el extranjero. Sin embargo, existe una especie autóctona que suscita el interés comercial de terceros países extracomunitarios que es la anguila europea, con destino principalmente a mercados orientales, en los que es sumamente apreciada y demandada, alcanzando precios exorbitados.

La anguila europea (*Anguilla anguilla*) es una especie animal que presenta un ciclo vital de gran complejidad e interés para los biólogos. La mayor parte de su vida transcurre en las aguas continentales de Europa, tanto dulces como salobres. Al final de su existencia, emprende un largo viaje de regreso al mar, migrando hacia el Mar de los Sargazos, en el Atlántico Central Occidental, a una distancia superior a los 5800 kilómetros de las costas de Europa, único lugar donde se reproduce.

En fase larvaria, los pequeños ejemplares son arrastrados por la corriente oceánica del Golfo de retorno a las costas occidentales de Europa y del norte de África, a donde arriban entre el final de otoño y el invierno. Al remontar los estuarios y desembocaduras, sus juveniles presentan la forma cristalina que conocemos como angula, y tras ese remonte colonizan las masas de agua dulce. Es precisamente en esta fase cuando es objeto de captura y explotación, al menos en nuestro entorno más cercano, y donde alcanza precios elevados en su comercialización.

Existe una fuerte demanda de estos ejemplares en los mercados asiáticos, principalmente de China, con destino al engorde en la acuicultura y la exportación y venta de la misma, una vez alcanzado cierto tamaño, al mercado japonés, que la considera una *delicatessen*. En este sentido, y a título meramente ilustrativo, un kilogramo de juvenil de anguila, comprado en el mercado europeo por 350 euros y exportado y engordado en las piscifactorías

chinas, cuando llega a su punto óptimo de tamaño, alcanza un valor de 7500 euros.

Esta fuerte demanda, unida a la sobrepesca, la alteración de los hábitats continentales de la especie por la existencia de infraestructuras que obstaculizan o dificultan su migración, así como por la contaminación de las aguas continentales, ha hecho que desde 1980 la población de la especie en Europa haya descendido un 90%.¹

Ello ha llevado a la Unión Europea, como veremos más adelante, a promulgar diversa normativa respecto a la captura, gestión y comercio de la especie, y en lo que en este momento podemos adelantar, en diciembre de 2010, a prohibir toda la importación y exportación de anguilas europeas vivas o procesadas desde y hacia la Unión Europea. Ello no impide lógicamente la exportación de estos especímenes desde países extracomunitarios, que cuentan con presencia natural de dicha especie, como los países norteafricanos.

Desde la promulgación, a nivel europeo, de dicha prohibición cada vez son más frecuentes las interceptaciones de dichos juveniles, tanto por el Servicio de Vigilancia Aduanera, dependiente de la Agencia Tributaria, como por el Servicio de Protección a la Naturaleza, dependiente de la Dirección General de la Guardia Civil, en ocasiones en coordinación con policías de otros países comunitarios.

Igualmente, se detecta la presencia de organizaciones criminales dedicadas a la exportación clandestina de dicha especie con destino a China, que operan, bien directamente desde territorio comunitario, bien desde Marruecos. Con la particularidad de que dicha exportación ha de hacerse con ejemplares vivos, ya que muertos carecen de interés económico.

El SEPRONA, dependiente de la Guardia Civil, estimó que en la temporada 2016-2017 salieron de España, con destino a los países asiáticos, 10 toneladas de angula con unos beneficios estimados de 10 millones de euros (Agencia EFE).²

Por tanto, el tráfico ilícito de esta especie, fuera de la Comunidad Europea, supone uno de los mayores riesgos para la conservación y supervivencia de la misma, ya que la pesca y el comercio ilegales son prácticas que ocurren en toda el área de distribución de la anguila europea.³

¹ En el año 2009 se establecieron las medidas para la recuperación de la anguila europea dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Mediante un «Plan de gestión de la anguila en Asturias», que se viene desarrollando desde el año 2010 y que está cofinanciado en el marco del Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, en la actualidad el Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca (FEMP; Reglamento CE n.º 508/2014). MÁRQUEZ LLANO-PONTE. SERIDA (2016).

² A este tráfico no es ajena la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, en cuyo aeropuerto se detuvo en febrero de 2018 a dos ciudadanos malayos que portaban angulas en su equipaje con destino a Vietnam, o en 2017 en el marco de la Operación Abaia se incautaron en Castropol 80 kilogramos de angula supuestamente destinada a dicho comercio.

³ «La actividad pesquera se ha limitado desde el establecimiento del reglamento sobre anguilas en 2007 por el cual varios estados miembros han cesado la pesca, y la prohibición en 2010 de la exportación fuera de la UE de cualquier producto derivado de anguilas; principalmente al Sudeste Asiático donde más demanda existe. (...) Además, se cree que la presentación de informes incompletos, la caza y el comercio ilegales son prácticas que ocurren en toda el área de

El objeto del presente artículo es proceder al análisis del tratamiento jurídico-penal del tráfico ilícito de especies animales, tanto desde la perspectiva del Código Penal, como de la Ley para la Represión del Contrabando, resaltando las semejanzas y diferencias entre los diferentes tipos penales, y analizando la aplicación de los mismos a un supuesto de actualidad, el tráfico extracomunitario de especímenes juveniles de anguila.

2. La regulación del Código Penal español

El Código Penal español regula en el capítulo IV del título XVI del libro II, bajo la rúbrica «De los delitos relativos a la protección de la flora, la fauna y los animales domésticos», los supuestos de hecho constitutivos de delitos contra las especies protegidas, tanto animales como vegetales. Teniendo en cuenta que el artículo 335 del Código Penal únicamente tipifica las actividades de caza, pesca o marisqueo de especies prohibidas, pero no su tenencia ni comercio, respecto a la tenencia y tráfico el tipo penal se reduce al contenido del artículo 334 de dicho cuerpo legal a cuyo tenor:

Artículo 334

1. Será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años o multa de ocho a veinticuatro meses y, en todo caso, inhabilitación especial para profesión u oficio e inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de cazar o pescar por tiempo de dos a cuatro años quien, contraviniendo las leyes u otras disposiciones de carácter general:
 - a) cace, pesque, adquiera, posea o destruya especies protegidas de fauna silvestre;
 - b) trafique con ellas, sus partes o derivados de las mismas; o,
 - c) realice actividades que impidan o dificulten su reproducción o migración.La misma pena se impondrá a quien, contraviniendo las leyes u otras disposiciones de carácter general, destruya o altere gravemente su hábitat.
2. La pena se impondrá en su mitad superior si se trata de especies o subespecies catalogadas en peligro de extinción.
3. Si los hechos se hubieran cometido por imprudencia grave, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa de cuatro a ocho meses y, en todo caso, inhabilitación especial para profesión u oficio e inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de cazar o pescar por tiempo de tres meses a dos años.⁴

El artículo 334 del Código Penal, y con él el resto de los artículos relativos a los delitos contra la flora y la fauna, fueron introducidos en la Reforma del Código Penal, operada por la Ley Orgánica 10/1995, si bien la redacción del presente artículo ha sufrido tres modificaciones anteriores desde la pro-

distribución de la anguila europea. Estas actividades ponen la especie en peligro y hacen que la evaluación del impacto de esta pesca resulte difícil y su gestión problemática.» GOBIERNO DEL PRINCIPADO DE MÓNACO (2014).

⁴ Artículo 334 redactado por el número ciento setenta y nueve del artículo único de la LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE, 31 marzo). Vigencia: 1 julio 2015.

mulgación del Código Penal de 1995, una por Ley Orgánica 15/2003, otra por Ley Orgánica 5/2010 y la última por Ley Orgánica 1/2015, que es la que está actualmente en vigor.

Las sucesivas reformas han venido ampliando los tipos penales, a la vista de la insuficiencia normativa de las conductas descritas en las primeras redacciones del artículo,⁵ en relación con la casuística que obligaba, a veces, a interpretaciones forzadas de los tipos penales.⁶

Sin embargo, hay tres aspectos que destacan en la última reforma. En primer lugar, la tipificación como *delito* de la adquisición y destrucción además de la posesión al mismo nivel que la caza, pesca o tráfico; en segundo lugar, la introducción de la comisión delictiva por imprudencia; y en tercer lugar, el cambio del objeto delictivo, que pasa de ser *especie amenazada a especie protegida*.⁷ Igualmente, se incrementa la pena mínima de cuatro a seis meses de prisión.

Como se puede observar, en la mera lectura del tipo penal nos encontramos ante una norma de las denominadas *en blanco*, esto es, para la determinación del tipo penal debemos incorporar, al mismo, un elemento normativo ajeno a la propia ley penal, y que en este caso se determina por dos elementos extrapenales. De un lado, por la expresión *contraviniendo las leyes o disposiciones de carácter general* y, de otro, por la necesidad de determinar cuáles son las *especies protegidas de fauna silvestre*.

Esta es una de las críticas que de forma mayoritaria ha venido formulando la doctrina en contra de esta regulación desde su introducción en el Código Penal, el abuso de la técnica de la norma penal en blanco, como indican JIMÉNEZ BALLESTER (2009) o GARCÍA GUTIÉRREZ, así como GÓMEZ PELEGRÍN (2013).⁸ Dicha técnica crea en la práctica problemas para la determinación no solo de la tipicidad, sino a efectos del error de tipo, que por dicha falta de determinación normativa puede producirse en el sujeto activo del delito. Ello

⁵ La redacción original del artículo solo contemplaba como conductas típicas la caza, la pesca, la realización de actividades que impidan su reproducción o migración y el comercio o tráfico con ellas o sus restos. En la reforma de 2010 se amplió también a la destrucción o alteración grave de su hábitat. Por último, en la reforma de 2015 se contempla además la destrucción de las especies y la posesión de las mismas, incluyendo como elemento determinante de todos los tipos penales la necesidad de que sean ejemplares de fauna silvestre.

⁶ En este sentido, antes de la última reforma, el Tribunal Supremo calificó en alguna ocasión la mera tenencia (que no estaba tipificada expresamente) como *tentativa de tráfico*, lo que no está exento de polémica en tanto en cuanto resultaría necesario acreditar de forma suficiente la orientación al tráfico de dicha tenencia.

⁷ La modificación legislativa se ha producido a partir de los compromisos asumidos para la transposición de la Directiva 208/99/C, de 19 noviembre 2008, relativa a la protección del medio ambiente mediante el derecho penal, que en su artículo 3, letra F, señala que los Estados miembros tipificarán, cuando sean ilícitas y se cometan dolosamente o, al menos, por imprudencia grave, la matanza, la destrucción, la posesión o la apropiación de especies protegidas de fauna o flora silvestre.

⁸ Sin embargo, siguen existiendo deficiencias: normas penales en blanco que no establecen con claridad las conductas prohibidas y dejan en manos de la Administración la determinación de las conductas delictivas; unos conceptos normativos o valorativos cuyo contenido es difícil de precisar; complejas relaciones concursales... Y aunque es cierto que estos problemas no son exclusivos del ámbito del medio ambiente, no dejan por ello de ser acuciantes en estos delitos. GARCÍA GUTIÉRREZ y GÓMEZ PELEGRÍN (2013).

no obstante, el recurso a dicha técnica ha sido aceptado por la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional, contenida entre otras en la Sentencia 127/1990 de 5 de julio.⁹

Entrando en el análisis de los elementos del tipo, nos encontramos que el artículo 334 recoge dos tipos penales, uno básico y otro cualificado, según que el objeto material del mismo sea una especie protegida, o una especie en peligro de extinción; fijando, en este último caso, que la pena sea impuesta en su mitad superior. Ambos tipos se configuran como delitos comunes, esto es, el sujeto activo de los mismos puede ser cualquier persona.

Asimismo, y es novedad en la última reforma operada por la LO 1/2015, se incluye en el tipo penal no solo la comisión a título de dolo, sino que se introduce la responsabilidad del sujeto que cometa los hechos típicos por imprudencia grave, en la línea marcada por la Directiva 208/99/C, de 19 noviembre 2008.

El mayor problema, a la hora de determinar si estamos o no ante hechos subsumibles en el citado tipo penal, viene configurado por la expresión *especies protegidas de fauna silvestre* y en determinar cuál es el límite que separa la mera infracción de la normativa administrativa respecto al delito, ya que en puridad no toda infracción de las *leyes u otras disposiciones de carácter general* de aplicación pueden constituir delito. Ello dejaría vacío de contenido, en el ámbito que nos ocupa, al derecho administrativo sancionador. Nos encontramos, en fin, frente a una multitud, no determinada claramente, de conductas muy diversas, de regulación atomizada, y que no solo constituyen o pueden constituir ilícito penal, sino que las mismas pueden estar doblemente tipificadas como infracciones administrativas y penales.

Antes de la reforma de 2015 la doctrina y la jurisprudencia eran prácticamente unánimes al delimitar la frontera entre la aplicación del tipo del artículo 334 y el artículo 335 del Código Penal, y entre estos y la infracción administrativa, aplicando el criterio de intervención mínima del Derecho Penal. Así el criterio para determinar si nos encontrábamos ante una *especie amenazada* era el de la interpretación en sentido restrictivo, de tal modo y manera que no bastaría con la inclusión de la especie en el catálogo administrativo, sino que sería necesario, además, que estuviese realmente amenazada,¹⁰ dejando el resto de

⁹ «Es posible la incorporación al tipo de elementos normativos (STC 62/1982), (RTC 1982/62) y es conciliable con los postulados constitucionales la utilización legislativa y aplicación judicial de las llamadas *leyes penales en blanco* (STC 122/1987), (RTC 1987/122); esto es, de normas penales incompletas en las que la conducta o la consecuencia jurídico penal no se encuentre agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta, siempre que se den los siguientes requisitos: que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada Sentencia 122/1987, se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de *delictiva* quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la forma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada». Esta doctrina ha sido reiterada por el citado tribunal en las sentencias 118/1992, 62/1994, 24/1996 y 120/1998, así como en las del Tribunal Supremo de 8 de febrero y 13 de marzo de 2000.

¹⁰ Se advierte que la inclusión en el catálogo no implica que la especie se encuentre amenazada de extinción, siendo así que la protección penal se circunscribe a especies amenaza-

conductas sobre especies formalmente amenazadas como objeto del tipo del artículo 335 en cuanto a su caza o pesca, y en el ámbito del derecho administrativo su tráfico o comercio, sin perjuicio de la regulación de la Ley Orgánica para la Represión del Contrabando, que analizaremos en el siguiente epígrafe. Igualmente, la delimitación entre el artículo 335 del Código Penal y la mera infracción administrativa se establecía en función de si era posible legalmente, aún con restricciones, condiciones o licencia, la caza o pesca de las especies, en cuyo caso estaríamos ante una infracción administrativa, y solamente cuando la prohibición de cazar o pescar determinada especie fuese absoluta, la conducta entraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 335 del Código Penal.

El término *especie protegida* es novedoso en la reforma operada por la LO 1/2015, ya que, en las redacciones anteriores, el tipo penal se refería a *especie amenazada*. Tanto para determinar uno como otro término e identificarlo con el objeto material del delito, debemos integrar los catálogos nacional y autonómico de especies amenazadas y protegidas. Ello puede dar lugar a la denominada diferencia locacional, con el riesgo que se deriva de ello, ya que una misma conducta puede ser delictiva o no dependiendo del territorio de la Comunidad Autónoma en la que se produzca la comisión del ilícito.¹¹ Parte de la doctrina y el criterio Tribunal Constitucional han admitido que las Comunidades Autónomas pueden elevar el nivel de protección medioambiental, respecto del que otorga la legislación básica del Estado.¹²

Con la nueva terminología, cabe plantearse si el término *especie protegida* ha de cumplimentar el tipo penal de un modo formal o, por el contrario, la tutela penal, en la línea jurisprudencial anterior a la reforma, debe quedar reservada únicamente para aquellas especies que estén en peligro de extinción o amenazadas.

Ciertamente, el término *especie protegida* es más amplio que el de *especie amenazada*, aunque la reforma es aún reciente, y, por tanto, no ha dado tiempo material a que lleguen recursos al Tribunal Supremo en procedimientos en los que se haya aplicado la nueva redacción. La jurisprudencia de nivel inferior ya ha tenido tiempo de pronunciarse al respecto, siendo muy clarificadora la interpretación realizada por la Audiencia Provincial de Barcelona que determina la distinción y delimitación del objeto material de los artículos 334 y 335 del Código Penal, estableciendo que para encontrarnos en el supuesto del artículo 334, el término *especie protegida* ha de integrarse con el *Catálogo Español de Especies Amenazadas* y las de *Protección Especial*, quedando dentro del ámbito de aplicación del artículo 335 aquellas es-

das. De ahí que queden excluidas las solo catalogadas como especies de *interés especial*. (...) Es la postura del Tribunal Supremo en Sentencia 829/1999 de 19 de mayo. MANZANARES SAMANIEGO (2010).

¹¹ El artículo 148 de la Constitución Española atribuye a las Comunidad Autónomas competencias en materia de protección del medio ambiente, sin perjuicio de la competencia del Estado para la regulación básica sobre protección del medio ambiente. Ello trae consigo la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan incluir en sus respectivos catálogos especies de fauna silvestre a mayores o una mayor protección de las incluidas en el catálogo estatal.

¹² STC 28/1997 y 16/1997.

pecies no protegidas, respecto de las cuales esté expresamente prohibida su caza o pesca por normas específicas.¹³ En el mismo sentido se han pronunciado las Sentencias de la AP de Barcelona de 2 de marzo de 2018, la AP de Valencia de 13 de diciembre de 2017 y la AP de Valladolid de 24 de mayo de 2016, sección cuarta, concluyendo esta última que

La reforma de 2015, con el fin de trasponer el artículo 3.f) de la Directiva 2008/99, ha sustituido la expresión *especies amenazadas* por la de *especies protegidas de la fauna silvestre*, lo que supone una ampliación del objeto material del delito, porque ahora ENCAJA CUALQUIER ESPECIE QUE SEA OBJETO DE ALGUNA PROTECCIÓN, cualquiera que sea esta, y SIN DISTINGUIR EN FUNCIÓN DEL ESTADO DE CONSERVACIÓN DE LA MISMA.

Quedarían, en todo caso, fuera del ámbito de aplicación penal, aquellas especies cuya caza o pesca estuviera permitida de algún modo, aun siendo precisa autorización, licencia administrativa o permiso. Es decir, especies cinegéticas o pescables, aún cuanto la acción de caza o pesca se realice fuera de temporada hábil o sin licencia, como vemos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2006. Dichas infracciones quedan bajo el ámbito del derecho administrativo sancionador.¹⁴

La nueva redacción, operada tras la reforma, supone, pues, una ampliación del objeto material del tipo penal del artículo 334, que supera, *ope legis*, la interpretación restrictiva, que por parte de la jurisprudencia se venía realizando del término *especie amenaza*, pues en el caso de que nos encontremos ante una especie en peligro de extinción operaría el tipo agravado del artículo 334.2

Por tanto, y a los efectos del presente estudio, referido al comercio ilícito, resulta penalmente relevante, a tenor del artículo 334 del Código Penal, no solo el tráfico de *especies que se encuentren incluidas formalmente en los Catálogos Administrativos de Especies Protegidas*, sino también su adquisición y posesión, contraviniendo la normativa sectorial de aplicación, lo que supone una considerable ampliación del número de especies animales que pueden ser objeto material de este tipo penal, respecto de la regulación anterior.

¹³ «Resulta así que el art.º 334 del C.P. regula los atentados contra las especies de fauna silvestre protegida (contemplando como supuesto agravado que se trate de especies o subespecies catalogadas en peligro de extinción) debiendo tenerse por tales las incluidas en el Catálogo Español de Especies Amenazadas y las de Protección Especial creado por la Ley 42/07 de 13 de diciembre del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad (modificada por la Ley 33/15 de 21 de septiembre), mientras que la acción del art.º 335 recae sobre caza o pesca de especies no amenazadas, es decir, no protegidas, pero que esté expresamente prohibida su caza o pesca por las normas específicas. Sentencia de la AP de Barcelona de 16 de noviembre de 2018, sección octava.»

¹⁴ «En la misma línea que la jurisprudencia anterior, se viene ahora igualmente a establecer que si se trata de una conducta respecto de la cual existe una previsión de autorización, o si la conducta fue ejecutada fuera de los límites temporales o geográficos permitidos, o sin la licencia que era posible obtener, la conducta es atípica en una interpretación restrictiva del tipo penal que imponen sus propias características» (STS de 23 de febrero de 2006).

3. La Regulación de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando (LO12/1995 de 12 de diciembre)

La Ley Orgánica 12/1995 de 12 de diciembre de Represión del Contrabando regula en su artículo 2.º, apartado 2, letra *b*) párrafo segundo el delito de contrabando, entre otras, de especies animales:

2. Cometan delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 50.000 euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:

- Especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) n.º 338/1997 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos. (...)

3. Cometan, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes

a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.

La pena prescrita para el tipo penal se regula en el artículo 3 del mismo cuerpo legal, a cuyo tenor:

1. Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos.

En los casos previstos en las letras *a*), *b*) y *e*), salvo en esta última para los productos de la letra *d*), del artículo 2.1 las penas se impondrán en su mitad inferior. En los demás casos previstos en el artículo 2 las penas se impondrán en su mitad superior.

En los casos de comisión imprudente se aplicará la pena inferior en un grado.

2. Se impondrá la pena superior en un grado cuando el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión del mismo.

3. Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6, y tras aplicar los criterios establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se impondrá la pena siguiente:

a) En todos los casos, multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.

b) Adicionalmente, en los supuestos previstos en el artículo 2.2, suspensión por un plazo de entre seis meses y dos años de las actividades de impor-

tación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando; en los supuestos previstos en el artículo 2.3, clausura de los locales o establecimientos en los que se realice el comercio de los mismos.

La redacción actualmente vigente se ha introducido en la reforma operada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio.

Nos encontramos, al igual que en el caso del artículo 334 del Código Penal, ante una norma penal en blanco, si bien, en este caso, la remisión al elemento normativo extrapenal, que la complementa, es mucho más concreta. Es de agradecer esta determinación, en aras del principio de seguridad jurídica. En este caso, en lugar de hacer referencia a un genérico *especies protegidas*, alude a los especímenes de fauna, sus partes y productos de especies recogidas en el *Convenio de Washington*, o en el *Reglamento (CE) n.º 338/1997 del Consejo*.

El Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestre, más conocido como *Convenio de Washington*, o *Convenio CITES (Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora)*, busca preservar la conservación de las especies amenazadas de fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio.

El Convenio CITES establece una red mundial de controles del comercio internacional de especies silvestres amenazadas y de sus productos, exigiendo la utilización de permisos oficiales para realizar su lícito comercio. Por tanto, la protección se extiende a los animales y plantas, vivos o muertos, sus partes, derivados o productos que los contengan; es decir, también se protegen las pieles, marfiles, caparazones, instrumentos musicales, semillas, extractos para perfumería, etcétera, elaborados a partir de especímenes de especies incluidas en el Convenio.

En la actualidad, la aplicación en la UE, y por tanto en España, del Convenio CITES, se lleva a cabo por el Reglamento (CE) 338/97 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestres, mediante el control de su comercio, y a través de un Reglamento de ejecución más detallado: el Reglamento (CE) 865/2006 de la Comisión de 4 de mayo de 2006, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 338/97.

Es esta la razón de la doble remisión del tipo penal, del delito de contrabando, a estos dos instrumentos internacionales de un lado, como norma principal, el convenio CITES y de otro el Reglamento CE 338/97, que es el que aplica, de forma coordinada, en todo el territorio de la Unión Europea las normas contenidas en el convenio CITES, haciendo incluso una extensión *a maiore* de los requisitos y normas contenidos en el mismo.

Ello no obstante, tanto el convenio CITES como el Reglamento CE 338/97 tienen como objetivo asegurar que el comercio internacional de especímenes de animales y plantas de origen silvestre sea sostenible, y no ponga en peligro su supervivencia. Esto supone esencialmente prohibir el comercio de las especies en peligro de extinción, y regular el comercio de las especies amenazadas o en peligro de estarlo. Es decir, no tienen como objeto ni catalogar especies animales o vegetales como amenazadas, ni como protegidas, ni realizar medidas en orden a su protección, sino un objetivo meramente co-

mercial, a saber, regular sus transacciones internacionales como forma de garantizar la supervivencia de las mismas.

Por ello, es posible que haya especies contenidas en el tratado CITES, o en el Reglamento 338/97, que no estén formalmente catalogadas como amenazadas o protegidas en la legislación interna española o, al revés, especies declaradas como protegidas en España, y que sin embargo no figuren en los anexos del CITES, o del Reglamento 338/97, como veremos al analizar el estado de la especie *Anguilla anguilla*, en el siguiente epígrafe.

La delimitación entre el delito penal y la mera infracción administrativa es igualmente muy clara en la Ley de Represión de Contrabando, constituido por un criterio cuantitativo, consistente en el valor de los especímenes o sus restos, objeto de ilícito comercio. Si el valor de los mismos es superior a 50000 euros, nos encontramos en el ámbito del delito y por debajo de dicho valor los hechos serían constitutivos de una infracción administrativa. Ello, claro está, con la excepción de que los hechos sean cometidos a través de una organización criminal, en cuyo caso siempre constituirán delito de contrabando, con independencia del valor de los géneros.

Las diferencias, entre el tipo delictivo de contrabando y el tipo del artículo 334 del Código Penal, en cuanto al tráfico de especies animales, son claras. El tipo del artículo 334 se cumplimentará con el tráfico de cualquier espécimen, o sus restos, de especies protegidas, con independencia del valor del mismo. El tipo del artículo 2.2.b) párrafo segundo, tendrá lugar cuando se trate de especies contenidas en el CITES sin cumplir con los requisitos establecidos, y dichas especies superen el valor de 50000 euros o se realicen por medio de organización criminal. Ello no supone problema alguno de aplicación material, siempre y cuando las especies objeto de contrabando según la LO 12/1995 no estén formalmente incluidas en los catálogos patrios de especies protegidas, o que las especies formalmente declaradas *protegidas* en España no figuren en los anexos del CITES o del Reglamento 338/97.

En caso de que las especies, objeto material del delito, figuren en ambas normativas, nos encontramos ante una relación concursal de normas, conforme una doctrina mayoritaria, inclinándose unos autores por el principio de especialidad y otros por el de alternatividad.¹⁵ En este sentido, el artículo 334 del Código Penal se aplicaría cuando el valor de los bienes no supere los 50 000 €uros, salvo que exista una organización delictiva, en cuyo caso operaría el tipo penal del delito de contrabando, que además contempla penas más graves.

4. Especial referencia a los juveniles de angula europea (*Anguilla anguilla*)

Todo lo expuesto anteriormente tiene una aplicación directa sobre el supuesto que subtitula el presente artículo, analizando la especial referencia a una especie de gran interés comercial, y con notoria presencia en nuestra Comunidad Autónoma, la angula.

¹⁵ Defendiendo el principio de especialidad Calderón Cerezo, Choclán Montalvo y Aránguez, defendiendo el principio de alternatividad Gutiérrez Rodríguez.

Debemos determinar, en primer lugar, cuál es la situación legal de la especie, a tenor de los conceptos desarrollados anteriormente de *especie protegida* y *especie CITES*, para poder aquilatar el ámbito normativo en el que nos movemos.

En principio, la especie anguila europea no se encuentra incluida en el Catálogo Español de Especies Protegidas a nivel estatal; es más, hay comunidades autónomas que bajo ciertas condiciones –más o menos restrictivas– permiten su pesca y comercialización, mientras otras comunidades autónomas han introducido moratorias en su pesca –Andalucía por diez años 2011-2021– y otras directamente la prohíben, sin que falte alguna comunidad autónoma que la tiene declarada como *especie protegida*, como el caso de Aragón, si bien en dicha comunidad autónoma la explotación de la especie en su fase juvenil (anguila) es imposible por su lejanía al mar.

Realmente, la mayor demanda y presión comercial sobre esta especie no se da en ejemplares adultos, cuya pesca está limitada o prohibida en gran parte de las Comunidades Autónomas, sino sobre los juveniles, denominados *angulas*, que únicamente pueden pescarse en los tramos de desembocadura y estuarios de los ríos continentales. En este sentido, a fecha de hoy, respecto a las Comunidades Autónomas en las que sería posible la pesquería de juveniles de anguila, esta no está catalogada como *especie protegida* en ninguna de ellas.

Por ello, entiendo que no sería de aplicación a su adquisición, tenencia o tráfico, el tipo penal contenido en el artículo 334 del Código Penal. Sería posible, con matizaciones, la aplicación del tipo del artículo 335 del Código Penal respecto a su pesca, pero no a su comercialización.

Por lo que se refiere al Convenio CITES, y al Reglamento 338/97, la anguila europea, y, por tanto, sus juveniles están incluidos en el Apéndice II del CITES. Este apéndice incluye las especies que, si bien en la actualidad no se encuentran en peligro de extinción, podrían llegar a estarlo, a menos que se controle estrictamente su comercio. El comercio de estos animales, capturados en el medio silvestre, está permitido si se cumplen ciertos requisitos. Igualmente, se encuentra incluido en el Anexo B del Reglamento 338/97, lo que permite, con ciertos requisitos, su comercio.

No obstante, a la vista de la fuerte demanda comercial extracomunitaria de juveniles de anguila, y que ello podría suponer un riesgo para la pervivencia de la especie, la Unión Europea estableció, en 2010, una cuota cero de exportación de la especie anguila europea fuera de los límites territoriales de la Unión, utilizando las facultades que permite el tratado CITES y el Reglamento 338/97. Así, mientras el comercio intracomunitario de la especie está permitido, pero sujeto a la normativa interna de aplicación en cada momento, el comercio extracomunitario está expresamente prohibido.

Ello supone que la especie anguila europea, en el caso de la exportación fuera de la Unión Europea, está incluida en el tipo penal contenido en el artículo 2 punto 2.º, apartado 2, letra b) párrafo segundo de la Ley Orgánica para la Represión del Contrabando.

Estaríamos ante un delito de contrabando de especies animales, referido a los juveniles de anguila, cuando se produzca la exportación extracomunitaria, o su tenencia –orientada a dicha exportación–, en cantidad suficiente para sobrepasar el límite de valor de los 50000 euros. Teniendo en cuenta que

el kilogramo de angula puede valorarse a una media de unos 360 euros –precio oficial en lonja–, la cantidad debería aproximarse a los 1370 kilogramos.

La exportación extracomunitaria clandestina de esta especie suele hacerse, en la práctica, de dos formas. La forma más sencilla es mediante *mulas*, es decir, ciudadanos de nacionalidad extracomunitaria –habitualmente asiáticos– que transportan los alevines en maletas preparadas al efecto –recipientes con agua y otros con hielo para minimizar el metabolismo de los juveniles y la mortandad de los mismos durante el transporte–. Lógicamente, en esta modalidad es imposible que se supere el valor de 50000 euros, por lo que los hechos son sancionados con multa, como constitutivos de una infracción administrativa de contrabando, sanción que es, en la mayor parte de los casos, imposible de ejecutar, ya que los sujetos carecen de domicilio en la Unión Europea, con lo que en la práctica quedan impunes.

Otra forma más «sofisticada» de exportación extracomunitaria clandestina de dichos especímenes consiste en su ocultación entre mercancía aparentemente lícita, como exportaciones de otras especies de pescado con destino al consumo humano, o con declaraciones falseadas de los envíos. Incluso en estos casos es difícil llegar a interceptar un envío que pueda aproximarse al valor mínimo del delito de contrabando, aunque este tipo de exportación requiere la existencia de una «organización delictiva» que, en caso de acreditarse, permitiría la aplicación del tipo penal del delito de contrabando, con independencia del valor.

Lógicamente, las redes de exportación clandestina de juveniles de anguila han venido perfeccionando sus sistemas de conducta ilícita, toda vez que la presión por parte de la Guardia Civil, a través del Servicio de Protección de la Naturaleza (SEPRONA), se ha ido incrementando.¹⁶ Con todo, la mayor

¹⁶ En la temporada 2011-12, el SEPRONA de la Guardia Civil llevó a cabo la Operación Suculenta, pionera en este ámbito y que se saldó con 1600 kilogramos intervenidos, 14 personas detenidas, contando con la colaboración de las autoridades búlgaras, rumanas y portuguesas.

Desde ese momento, casi todas las temporadas se ha llevado a cabo alguna operación por parte de la UCOMA (Unidad Central Operativa de Medio Ambiente), siempre contando con elementos que hacía totalmente diferente entre sí cada una de ellas.

En Suculencias, siendo los actores principales ciudadanos españoles, se variaron las pautas y se creó un entramado en Portugal para lanzar las partidas desde el país vecino intentando eludir los posibles controles que la Guardia Civil ya había empezado a establecer sobre mercancías.

Con Black Glass se tuvo la primera referencia a la implicación de ciudadanos chinos que empezaban a operar directamente desde España. A lo largo de la operación se pudo comprobar que los envíos se hacían utilizando mulas que llevaban la mercancía en las maletas hasta China.

Abaia supuso la constatación de la importancia que tiene este negocio ilegal, acreditando la construcción de un entramado en el que se veían afectados hasta cinco países de la Unión Europea para que, finalmente, desde Grecia saliesen partidas importantes hacia Asia oriental.

La culminación de Elver, la más reciente, desveló la existencia de redes chinas, perfectamente organizadas y asentadas en España y que cubren todas las opciones: desde mínimas cantidades en maletas a partidas de centenares de kilos. La contundencia de los datos obtenidos ha permitido a las Autoridades judiciales decretar el ingreso en prisión provisional de los implicados, algo totalmente novedoso en el ámbito de la conservación de especies. Como resultado de la Operación y consecuencia de la presión policial a la que se están viendo sometidas, las redes criminales continúan buscando nuevas rutas para el tráfico ilegal de angulas. En esta ocasión se ha destapado que trataban de exportar angula a través de Marruecos. Fuente: Dirección General de la Guardia Civil, 2019.

parte de la exportación clandestina se realiza a través de estas redes organizadas; otra cosa es acreditar la existencia de las mismas, con relevancia penal, a los efectos del tipo penal de contrabando.

Por tanto, en lo que respecta a la tenencia y exportación extracomunitaria de especímenes juveniles de anguila europea, y como conclusiones podemos determinar los siguientes puntos.

- a) La exportación extracomunitaria de ejemplares de juveniles de anguila europea no puede ser incardinada actualmente en el tipo penal del artículo 334 del Código Penal, porque falta la calificación de la misma como *especie protegida*, aun teniendo en cuenta la ampliación del objeto material del tipo, operada por la reforma realizada por la Ley Orgánica 1/2015.
- b) La exportación, comercio, tenencia y circulación intracomunitaria de especímenes juveniles de anguila es una conducta atípica desde el punto de vista penal.
- c) La exportación, comercio, tenencia y circulación extracomunitaria de especímenes juveniles de anguila es constitutiva de delito únicamente si el valor de los mismos supera los 50000 euros, o si se realiza a través de una organización criminal.
- d) El resto de los supuestos de exportación, comercio, tenencia y circulación extracomunitaria de especímenes juveniles de anguila solo puede ser constitutivo de una infracción administrativa de contrabando, prevista en el artículo 11 de la Ley Orgánica para la Represión del Contrabando.

Los anteriores puntos nos llevan a una conclusión final al respecto de la regulación patria de los delitos de tráfico de especies animales. Se da la paradoja de que la tenencia o importación de un llavero de marfil de elefante, o de un peine de carey, pudiera ser constitutivo de un delito del artículo 334 del Código Penal, mientras que la exportación extracomunitaria de una tonelada de juveniles de anguila sería únicamente una infracción administrativa de contrabando. Ante esta paradoja no se puede sino terminar con una pregunta: ¿Es adecuada y razonable nuestra legislación en materia de tráfico ilícito de especies animales?

BIBLIOGRAFÍA

- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C. (2006): *Comentarios al Código Penal, segunda época*. CESEJ.
- GARCÍA ÁLVAREZ, P. y LÓPEZ PELEGRÍN, C. (2013): «Los delitos contra la flora, la fauna y los animales domésticos». *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*.
- GOBIERNO DEL PRINCIPADO DE MÓNACO (2014): *Propuestas para la inclusión de la anguila europea en el Apéndice II del CMS*. Quito.
- GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M. (2012): «La Nueva Regulación de los delitos de contrabando. Régimen Jurídico tras la reforma de la LO 6/2011, de 30 de junio». *La Ley*.
- JIMÉNEZ BALLESTER, F. (2009): *Encuentro de Magistrados y Fiscales del Foro Medioambiental*. CGPJ.
- MANZANARES SAMANIEGO, J. L. (2010): *Comentarios al Código Penal*. Comares.
- MÁRQUEZ LLANO-PONTE, I. (2016): *La anguila. Estudios de los principales patógenos en poblaciones salvajes de los ríos de Asturias*. SERIDA.

RELACIÓN DE SENTENCIAS CITADAS

Tribunal Constitucional

STC 62/1982
STC 122/1987
STC 127/1990
STC 118/1992
STC 62/1994
STC 28/1997
STC 16/1997
STC 120/1998

Tribunal Supremo

STS de 19 de mayo de 1999
STS de 23 de febrero de 2006

Audiencias Provinciales

AP de Valladolid de 24 de mayo de 2016 sección cuarta
AP de Valencia de 13 de diciembre de 2017
AP de Barcelona de 2 de marzo de 2018, sección novena
AP de Barcelona de 16 de noviembre de 2018, sección octava.

La economía política de las deducciones familiares en el IRPF

Carlos Monasterio Escudero
Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Oviedo

1. Introducción

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ocupa en nuestro país un lugar destacado en el sistema fiscal, tanto por su papel central como instrumento de redistribución de la renta como por su elevado peso recaudatorio. Esta situación es semejante a la registrada en la mayoría de países de la OCDE, donde la imposición personal ocupa también el primer lugar en términos recaudatorios, instrumento principal en la política redistributiva y de incentivo a determinadas finalidades de política económica (Anyaegbu, 2010).

En el diseño de la estructura del IRPF, destacan tres aspectos principales; en primer lugar, la determinación de la renta a efectos fiscales, es decir, el modo en que se cuantifica la capacidad de pago, como suma de rendimientos netos de los distintos tipos de renta (trabajo, capital, actividades empresariales); en segundo lugar, la unidad contribuyente a la que se refieren dichos rendimientos (individuo o unidad familiar) y, finalmente, la graduación de la progresividad del impuesto, cuestión que tiene que ver con la estructura de la tarifa, con la política de deducciones (en base o en cuota, desgravaciones, bonificaciones) y con los supuestos de exención y/o no sujeción.

Además de las consideraciones de técnica impositiva, en el diseño del impuesto juegan también un importante papel los aspectos de Economía Política. En la competencia entre partidos políticos para atraer el electorado, cobra especial relevancia el modo en que el IRPF es percibido por los electores/contribuyentes, a los que puede inducirse a fenómenos de *ilusión fiscal* en los que puedan exagerar las ventajas fiscales de determinadas deducciones, por la forma en la que son instrumentadas. Aparecen así fenómenos como el uso de retenciones que pueden disminuir la percepción de la carga fiscal soportada, las disminuciones de la tarifa nominal de gravamen (fácilmente perceptibles) compensadas por ampliaciones de la renta gravable (más difíciles de percibir) y el uso de fórmulas de deducción basadas en valores nominales más elevados, aunque su ahorro fiscal sea menor.

Hace ya bastantes años, en los inicios de la imposición sobre la renta en España y en colaboración con el profesor Antonio Aparicio (Aparicio y Monasterio, 1981 y 1982) dedicamos una serie de trabajos al análisis de la política de deducciones en el IRPF español. Transcurridas más de tres décadas de aquel análisis, el presente trabajo es un homenaje *in memoriam* al amigo, como continuación de aquellos artículos en colaboración.

Con objeto de precisar el marco de análisis, señalar que este comprende únicamente las deducciones (en base o en cuota, según los diferentes periodos) por mínimos personales y las familiares por hijos a cargo, es decir, aquellas que persiguen el objetivo de ajustar el gravamen de una renta determinada, en función del tamaño y características de la unidad familiar.¹ Se trata, por tanto, de deducciones con un fuerte componente técnico, que en principio deberían responder a la finalidad de compensar por el gasto medio de manutención del contribuyente y los descendientes a su cargo. Sin embargo, veremos qué consideraciones de Economía Política han incidido de forma significativa en el diseño y aplicación de estas deducciones.

La estructura del trabajo es la siguiente; el segundo apartado se ocupa de la Economía Política de la imposición personal, repasando los motivos principales que pueden conducir a buscar rentabilidad electoral mediante la *ilusión fiscal* generada por un diseño del impuesto, que hace a los contribuyentes percibir un beneficio fiscal más elevado del real o una distribución del mismo no acorde con el número de hijos y las economías de escala de la vida en común.

El tercer apartado repasa de forma sintética la estructura de las deducciones familiares en el IRPF español, entre 1980 y 2018, resaltando las etapas de cambio en el diseño del impuesto y los elementos de Economía Política presentes en cada caso.

Cierra el trabajo un último apartado de conclusiones.

2. La Economía Política de las deducciones en la imposición personal

Como es sabido, la política de deducciones en la imposición personal sobre la renta persigue dos objetivos distintos; por un lado, ajustar la carga fiscal al tamaño de la unidad contribuyente (mínimo vital del contribuyente y de las personas dependientes) y, por otro, hacer efectivas las preferencias de política económica del gobierno, creando incentivos a utilizar la renta en determinadas finalidades (inversiones de diverso tipo, donativos).

A su vez, el modo en que se instrumentan técnicamente las deducciones hace que el coste recaudatorio que suponen se distribuya de modo distinto entre los contribuyentes. En este sentido, con el mismo coste recaudatorio total, una deducción en la cuota, independiente del nivel de renta, supone un mayor grado de progresividad que una deducción de la base imponible que

¹ Para mantener la continuidad en el tema analizado, dejamos fuera los aspectos referentes a los cambios en los requisitos de la deducción por hijos, que en algunos ejercicios permitía la deducción hasta los 30 años y en otros hasta los 25, las distintas cuantías de rentas obtenidas por descendientes que permitían la deducción por hijo y aquellas deducciones incrementadas por razón de edad (hijos menores de 3 años) u otras características (gastos de material escolar para hijos entre 3 y 16 años).

suponga igual merma de ingresos,² por suponer esta última un ahorro al tipo marginal del contribuyente. Las desgravaciones, realizadas al tipo medio, estarían en un lugar intermedio.

Si se contempla desde una perspectiva de Economía Política (Downs, 1972) la forma en que el gobierno diseña los cambios en su política fiscal y, en concreto, las deducciones en el impuesto de renta, podemos constatar que los partidos y coaliciones en el gobierno están interesados no solo en los aspectos técnicos de la reforma, sino también (y probablemente en primer lugar) en el modo en que los votantes/contribuyentes perciben las medidas fiscales propuestas y los cambios fiscales puestos en vigor.

Debido al esfuerzo necesario para analizar las medidas fiscales propuestas y a la incertidumbre sobre el resultado final, el partido o coalición gobernante tiene un incentivo para presentar los datos de modo que pueda producirse un sesgo de percepción por parte de los votantes/contribuyentes y que, en el caso concreto de las deducciones, perciban que estas suponen un beneficio fiscal mayor del que realmente representan. En palabras de Downs «excluimos... la mentira deliberada, pero no los errores y los datos equívocos» (Downs, 1973, pág. 49). De acuerdo con lo anterior, podemos seguramente concluir que los mecanismos de deducción fiscal que presentan a los ojos de los contribuyentes mayores importes monetarios son más atractivos en el mercado político, aunque no supongan un mayor ahorro fiscal, respecto a otras modalidades.

Aunque para la mayoría de contribuyentes/votantes, que obtienen fundamentalmente rentas del trabajo, el cálculo correcto de su carga fiscal por impuestos directos debería incluir el efecto combinado del impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales (Paturroy, Mellbye y Brys, 2013), en la práctica el ciudadano medio asocia los pagos a la Seguridad Social con las pensiones futuras a recibir y en la imposición personal sobre la renta, centra sus decisiones en los elementos más visibles del impuesto, como es la tarifa nominal y los importes monetarios de las deducciones que puede aplicar.

Centrándonos en las deducciones personales y familiares, si excluimos el uso político de las deducciones, debemos atender al problema técnico de calcular la renta que debe gastarse en la manutención ordinaria de los distintos miembros de la unidad familiar, que restada a la renta total, nos daría la *Renta discrecional* a gravar (de no hacerlo así, situaríamos por debajo de la línea de la pobreza a los contribuyentes de rentas reducidas y habría que concederles luego ayudas públicas, para corregirlo).

En el caso más frecuente, de las familias con hijos, habría que ver en cuanto debe aumentar la deducción respecto a los contribuyentes que declaran individualmente y no tienen cargas familiares. Como existen economías de escala derivadas de la vida en común (los gastos de vivienda, luz y otros suministros no crecen proporcionalmente con el tamaño de la familia), esto supone deducciones decrecientes para los hijos sucesivos.

² En la opción entre ambos tipos de medidas fiscales, si consideramos que debe dejarse fuera de gravamen la cantidad de renta necesaria para atender las necesidades mínimas familiares, la deducción en la base sería la medida a elegir. Por el contrario, podemos sostener que la cuota impositiva debe reducirse en una determinada cantidad para atender a cada miembro de la unidad familiar, entonces optaríamos por la deducción de la cuota.

La medición de los gastos en consumo de familias de distinta composición nos proporciona un instrumento como son las escalas de equivalencia, que permite hacer comparaciones del aumento necesario en la renta, para mantener un nivel de consumo similar, a medida que aumentan los miembros de la familia.

El siguiente Cuadro 1 nos ofrece las escalas de equivalencia más utilizadas. Entre ellas, destaca la «escala modificada de la OCDE», que es la utilizada por la Oficina de Estadística de la Unión Europea (EUROSTAT), OECD, 2012, pag 1.

Cuadro 1 – Escalas de Equivalencia

Tamaño del Hogar	Escala OCDE	Escala OCDE modificada	Escala raíz cuadrada
1 Adulto	1	1	1
2 Adultos	1,7	1,5	1,4
2 Adultos + 1 Hijo	2,2	1,8	1,7
2 Adultos + 2 Hijos	2,7	2,1	2,0
2 Adultos + 3 Hijos	3,2	2,4	2,2

Fuente: OCDE (2012)

Las *opciones de política económica*, para fomentar ciertos empleos de la renta (inversiones, ahorro, donativos, etcétera) serían un caso distinto. Aquí no se trata de asegurar un nivel de consumo similar a unidades familiares de distinta composición, sino de incentivar el uso de la renta de una determinada forma (inversiones empresariales en activos fijos y creación de empleo, suscripción de planes de pensiones, donativos a partidos, sindicatos o entidades benéficas, inversiones en el exterior, etcétera).

3. Deducciones por tamaño familiar y Renta Discrecional en España (1980-2018)

Si analizamos el modo en que se instrumentaron las deducciones para ajustar la cuota a pagar por IRPF, en función del tamaño de la unidad familiar, en una primera etapa, desde la aplicación inicial del impuesto, tras la Reforma Fiscal de 1978 hasta 1990, podemos comprobar (Cuadro 2) que el sistema elegido, de deducciones en la cuota con una cantidad fija por hijo (salvo en 1983 y 1984) nos indica que, de los tipos de Escalas de Equivalencia antes comentados, se asumía implícitamente una solución próxima a la escala original de la OCDE,³ en la que cada hijo permite reducir la factura fiscal (cuota líquida) en el mismo importe.

³ Al ser la deducción una cantidad fija que se resta de la cuota, la renta que resulta liberada de gravamen es mayor para los niveles de renta más reducidos, sujetos a tipos marginales más bajos y también disminuye con los hijos sucesivos, siempre que haya un cambio de tramo en la escala de gravamen, lo cual era más frecuente en este periodo, por el mayor número de tramos de la tarifa de gravamen

Cuadro 2
Deducciones en la Cuota Personales y Familiares (1980-1990)
 (pts. corrientes)

Año	Deducción Matrimonio	Deducción Hijos
1980	10 500	8000
1981	12 500	10 000
1982	14 500	12 000
1983	16 500	13 000 (1.º a 3.º) 18 000 (4.º y ss.)
1984	18 000	14 000 (1.º a 3.º) 19 000 (4.º y ss.)
1985	20 000	15 000
1986	21 000	16 000
1987	22 500	16 800
1988	35 000	17 600
1989	36 000	18 100
1990	38 000	19 000

Fuente: Elaboración propia, a partir de Albi y Ariznavarreta

Merece la pena señalar que la deducción por hijo equivalía inicialmente a casi el 80% de la deducción por matrimonio, mientras que al final del periodo había descendido significativamente, hasta quedar situada en el 50% de la deducción por matrimonio. Aunque nuestro interés está centrado en las deducciones personales y familiares, no puede ignorarse que durante todo este periodo la unidad contribuyente era la familia, sin posibilidad de opción por tributación individual, lo cual obligaba a acumular la renta familiar, con el consiguiente efecto de aumento de la progresividad, por lo que resulta plausible suponer que el mayor aumento de la deducción por matrimonio pudo estar influido por un cierto deseo de compensar, al menos en parte, el aumento de progresividad en las familias con dos perceptores de renta.

Una segunda etapa en el tratamiento fiscal de las circunstancias familiares en el IRPF se abre a partir de la declaración de inconstitucionalidad de la obligación de acumular las rentas familiares, por violar el mandato constitucional de protección a la familia. Ello obliga a una reforma en el impuesto, permitiendo la declaración individual y convirtiendo en opcional la declaración conjunta.

Como puede verse en el Cuadro 3, entre 1991 y 1998 el ajuste al impuesto por mínimo personal o del matrimonio dejó de hacerse mediante deducción en la cuota y pasó a articularse como un escalón de renta fuera de gravamen (gravada a tipo cero). Se mantuvo, sin embargo, el mismo sistema de ajuste de la carga tributaria en función del número de hijos, donde continuó aplicándose la fórmula de deducciones en la cuota. Pese a ello, es importante señalar que podemos distinguir dos subperiodos claramente diferenciados. Inicialmente, entre 1991 y 1994 la deducción por cada hijo suponía una cantidad similar, independientemente del número de hijos. En 1995 se introdujo de modo permanente una diferenciación en el importe de la deducción

en la cuota por hijos, de modo que se asumía que el coste de los dos primeros hijos era similar y que, a partir del tercero, existían deseconomías de escala y era necesario un mayor importe para el sostenimiento de los hijos.⁴

Desde el punto de vista de la Economía Política de la imposición personal, puede apreciarse como se empieza a utilizar la deducción por hijos, con el objetivo de conseguir rentabilidad electoral, pero sin incurrir en un excesivo coste recaudatorio. En vez de compensar a las familias, eximiendo de tributación la renta necesaria para atender a la manutención de los hijos (renta que es decreciente con el número de hijos, por existir economías de escala) se diversifica de forma creciente el importe de las deducciones en la cuota por hijos, para dar una falsa impresión de apoyo a la familia (obsérvese el absurdo de que, a efectos fiscales, en 1995 se suponía que el cuarto hijo suponía un coste de manutención un 50% superior al primero e inexplicablemente, solo tres años después, en 1998, el coste era un 100% superior, lo cual resulta inverosímil).

Como los datos demográficos y fiscales muestran de forma clara que el número medio de hijos por familia es de 1,5, se protege aparentemente a las familias numerosas (que, en todo caso, son un número muy escaso, del total de declarantes), mientras se deja relativamente desprotegidas a las familias con uno o dos hijos, que son la inmensa mayoría de los declarantes, diseñando las deducciones en contra de lo que nos dice la evidencia empírica respecto al coste (decreciente) de los hijos.

Cuadro 3
Deducciones Personales y Familiares (1991-1997)
(pts. corrientes)

Año	Deducción General (tramo a tipo cero)	Deducción por Hijos en la Cuota			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
1991	400.000 – indiv. 800.000 - conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1992	400.000 – indiv. 800.000 – conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1993	400.000 – indiv. 800.000 - conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1994	400.000 – indiv. 800.000 – conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1995	430.000 – indiv. 857.000-conjunta	20.700	20.700	25.000	30.000
1996	430.000 – indiv. 857.000-conjunta	21.500	21.500	26.000	31.000<
1997	467.000 – indiv. 901.000 - conjunta	22.100	22.100	26.700	31.800
1998	467.000 – indiv. 901.000 - conjunta	25.000	35.000	50.000	50.000

Fuente: Elaboración propia, a partir de Albi y Ariznavarreta

⁴ Alternativamente, este cambio fiscal podría interpretarse como un deseo de fomentar la natalidad y hacer que las familias tuvieran un incentivo para tener más hijos. Esta explicación no parece plausible, al ser irrevocable la decisión de tener más hijos y estar expuesta, además, a un cambio en las normas fiscales incrementadoras de las deducciones, a partir del tercer hijo.

A partir de 1999 (véase Cuadro 4) la introducción de forma explícita del concepto de *renta discrecional* en el IRPF español con la reforma de 1998 fue criticado en su momento por no realizar de forma transparente un cálculo del coste de los hijos y por ignorar la existencia de economías de escala en las unidades familiares (Álvarez y Carrascal, 2000; págs. 13-15 y 18). Se continuó, por tanto, con el criterio anterior, iniciado en 1995, de hacer crecer el importe de las deducciones en la cuota, a partir del tercer hijo, con pequeñas variaciones en el modo de implementación.

El cambio en el sistema de deducciones en cuota a deducciones de la base permite aumentar de forma notable el importe monetario de la deducción por hijos (no necesariamente el ahorro fiscal), lo cual puede generar una cierta ilusión fiscal, en los contribuyentes menos familiarizados con el funcionamiento del impuesto

Como cambios más reseñables, la deducción por los dos primeros hijos, que era idéntica, se diversifica a partir de 2003, estableciéndose una deducción por el segundo hijo por importe ligeramente superior a la del primero (Cuadro 4). Algo similar sucede con la deducción del tercer hijo y siguientes, que también cambia en 2003, para aumentar el importe de la deducción del cuarto hijo y siguientes, respecto al tercero.

Durante el periodo 2003-2006, el incremento en la deducción es de 100€, en ambos casos.

Debe reiterarse como se sigue combinando la búsqueda de rentabilidad política con las razones recaudatorias; la diferencia más notable en el importe de la deducción en la cuota por hijos se produce entre el segundo y el tercero, con un aumento de 700€.

Como la inmensa mayoría de declarantes con hijos a cargo tienen 1-2 hijos, el aumento notable del importe de la deducción a partir del tercero tiene un escaso coste recaudatorio.

Cuadro 4
Mínimos Personales y Familiares 1999-2006 (Deducibles de la Base Imponible)
(pts. corrientes, 1999 y 2000; euros corrientes, resto de ejercicios)

Año	Mínimo Personal	Mínimo Familiar por Hijos			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
1999	550.000 (900.000/1.100.000)*	200.000	200.000	300.000	300.000
2000	550.000	200.000	200.000	300.000	300.000
2001	3305, 57 (5409,11)**	1202,02	1202,02	1803,04	1803,04
2002	3305, 57 € (5409,11)**	1202,02	1202,02	1803,04	1803,04
2003	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2004	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2005	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2006	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300

Fuente: Elaboración propia, a partir de AEAT

(*) Mínimo Personal, en el caso de familia monoparental/biparental)

(**) Mínimo Personal, en el caso de unidades familiares en que el padre y la madre no conviven juntos/matrimonios con declaración conjunta

Con la reforma que entró en vigor en 2007 se inicia un complejo sistema para articular las deducciones personales y familiares por hijos, que en esencia es similar a aplicarlas como deducciones de la cuota, pero cuya instrumentación es muy poco transparente, puesto que supone aplicar sobre un Mínimo Personal y Familiar (MPF), formado por una cantidad en concepto de mínimo personal, a la que se añade una cantidad por hijo, que es variable (y creciente) del primero al cuarto y se hace fija a partir de quinto hijo (véase Cuadro 5) la Tarifa de Gravamen y restar esta cantidad de la cuota íntegra obtenida aplicando la misma Tarifa de Gravamen sobre la base liquidable

En esta reforma son claramente perceptibles los elementos de Economía Política y búsqueda de rentabilidad electoral. Por ilustrarlo en términos numéricos, si tomamos como referencia el nivel de renta a partir del cual se obtiene la mayoría de la recaudación (Ministerio de Economía y Hacienda, 2010, pág. 142) y comparamos, con la normativa de 2006, cuál sería el ahorro de una familia representativa, con dos hijos (deducción al tipo marginal de 37% de una cantidad de 1400+1500 €), que reduce el impuesto a pagar en 1073€, frente al resultado de aplicar la nueva normativa de 2007 (deducción al 24% de 1800+2000€), la minoración impositiva bajaría a 912€. Puede comprobarse entonces el porqué de hacer más complejo y menos transparente el impuesto; elevar el importe monetario de la deducción por hijos (de 1400 a 1800€ el primero y de 1500 a 2000€ el segundo) hace pensar en un mejor trato fiscal a las familias con uno o dos hijos, atendiendo al *componente visible* de la reforma, mientras que es difícil percibir, para el contribuyente medio, la *parte invisible* de la reforma, a saber, que antes de la reforma, en 2006, el ahorro se hace al tipo marginal más elevado aplicable al contribuyente, mientras que desde 2007 se aplica al importe monetario del MPF la tarifa por separado, desde el tipo más bajo.

Cuadro 5

Mínimos Personales y Familiares 2007-2018 (Deducible la cantidad resultante de aplicar la Tarifa de Gravamen al MPF de la aplicación de la TG a la Base Liquidable)
Euros corrientes

Año	Mínimo Personal	Mínimo Familiar por Hijos			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
2007	5050	1800	2000	3600	4100
2008	5151	1836	2040	3672	4182
2009	5151	1836	2040	3672	4182
2010	5151	1836	2040	3672	4182
2011	5151	1836	2040	3672	4182
2012	5151	1836	2040	3672	4182
2013	5151	1836	2040	3672	4182
2014	5151	1836	2040	3672	4182
2015	5550	2400	2700	4000	4500
2016	5550	2400	2700	4000	4500
2017	5550	2400	2700	4000	4500
2018	5550	2400	2700	4000	4500

Fuente: Elaboración propia, a partir de AEAT

Es importante destacar también que con la reforma de las deducciones familiares aplicada desde 2007 se agrava el problema de falta de congruencia entre el impacto real de las economías de escala en el gasto de mantenimiento de los hijos, que fiscalmente se convierten en deseconomías de escala. Al aplicarse la tarifa de gravamen⁵ sobre el importe del Mínimo Personal y Familiar, para los tres primeros hijos, el ahorro fiscal (432, 480 y 864€, respectivamente) es proporcional a la cantidad en que aumenta el MPF, pero a partir del cuarto hijo, al pasarse a un tipo marginal superior, los importes del ahorro fiscal (1115,6 y 1148€, respectivamente) para el cuarto y quinto hijo, son un 258 % y 266% superiores a los del primer hijo, mientras que el importe en que crece el MPF es solo un 228% superior, en ambos casos. El sistema complejo y poco transparente de deducción es el causante de este efecto.

4. Conclusiones

El impuesto de renta personal, además de ser un instrumento fundamental para conseguir la redistribución de la renta y en términos recaudatorios, es un campo relevante para la competencia de los partidos en el mercado político. Debido a su peso recaudatorio, su visibilidad y su enorme incidencia en la renta disponible, los contribuyentes/votantes prestan especial atención a las propuestas de reforma del IRPF a la hora de adoptar sus decisiones de voto.

Dentro del esquema de deducciones del IRPF hay que distinguir entre las que tratan de incentivar ciertos usos de la renta, por motivos de política económica (deducciones por inversiones y ciertos usos de renta) y aquellas otras cuya finalidad es gravar la *renta discrecional*, dejando fuera de gravamen un mínimo de renta para atender las necesidades vitales de vivienda, vestido y alimentación del contribuyente y las personas de él dependientes, lo cual lleva a concluir que las segundas tienen un carácter más técnico y debería estar guiadas por dejar fuera de gravamen la *renta equivalente* necesaria para asegurar un mínimo nivel de consumo a las familias de distinta composición. Sin embargo, el análisis del IRPF español desde una perspectiva de Economía Política nos lleva a concluir que no ha sido así y que el *diseño político de las deducciones familiares* puede apreciarse especialmente en dos aspectos.

1.º) Desde el momento en que la deducción por hijo dejó de ser igual para todos los hijos y empezó a diversificarse en función de su número, las deducciones fiscales, en vez de seguir el camino ortodoxo y diseñar las deducciones para compensar del gasto originado por la manutención de cada hijo, según los datos que muestran todas las escalas de equivalencia, en el sentido de que existen economías de escala en la atención de los hijos, se diseñó en sentido contrario, con deducciones por el primer y segundo hijos mucho más reducidas que las aplicables por el tercero, cuarto y siguientes. En términos de Economía Política, esto suele presentarse como un deseo de proteger a las familias numerosas (que son una fracción sumamente reducida del total), mientras que se perjudica a los contribuyentes con 1-2 hijos, que son

⁵ Utilizamos como escala de gravamen autonómica la escala complementaria aplicada por todas las CC. AA., excepto la comunidad de Madrid (AEAT, 2008, págs. 386-387).

la inmensa mayoría (los datos de la Estadística de declarantes por IRPF muestran que 1,5 hijos es la media de declarantes con hijos a cargo).

Como la decisión de tener hijos es irrevocable y, además, el diseño de la política de deducciones no parece tener ningún efecto relevante en la decisión de tener hijos, esta medida supone un claro maltrato fiscal a las familias declarantes, enmascarado con un supuesto apoyo fiscal a un tipo de familia muy poco frecuente (que precisamente por eso no supone apenas pérdida de recaudación).

La búsqueda de rentabilidad política manejando las deducciones por hijos va en paralelo con la falta de ajuste de las deducciones a la renta necesaria para el mantenimiento de los hijos (que es decreciente y no creciente con el número de hijos)

2.º) En la competencia en el mercado político, los *signos visibles* para un contribuyente no especialista, como son la tarifa nominal del impuesto y el importe monetario de las deducciones legalmente establecidas, se privilegian, para su instrumentación. Esto es claramente perceptible en 2007, cuando la reforma que se presenta bajo la justificación de que el ahorro fiscal de todos los contribuyentes sea idéntico, en vez de volver de manera transparente a un sistema de deducciones en la cuota, se hace generando mayor complejidad en el diseño del impuesto y, sobre todo, aprovechando la ilusión fiscal que supone un mayor importe en la deducción por cada hijo, sin que el contribuyente medio sepa apreciar que el nuevo importe no es una deducción de la renta gravable (base imponible), que supone ahorro al tipo marginal –la situación anterior–, sino que forma parte de una Mínimo Personal y Familiar al que, aplicando la escala de gravamen desde su inicio (y no al tipo marginal más elevado del contribuyente), nos da la cantidad en que se reduce la cuota a pagar. Es obvio que el modo más sencillo y transparente de hacer esto hubiera sido mediante deducciones en la cuota del importe equivalente, pero eso podría llevar a comparar importes monetarios y a una pérdida de *rentabilidad política* de la reforma.

Bibliografía

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2001 a 2019): *Manual Práctico Renta y Patrimonio* (ejercicios de 2001 a 2018).
- ALBI, E. y ARIZNABARRETA, J. L. (1980 a 2018): *Sistema Fiscal Español* (ediciones de 1980 a 2018). Ariel.
- ÁLVAREZ, S. y CARRASCAL, U. (2000): «La reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: El coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar», *Hacienda Pública Española*, núm. 152, págs. 9-21.
- APARICIO, A. y MONASTERIO, C. (1981): «Un análisis de las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 38, págs. 19-37.
- (1982): «Las deducciones en la cuota en el nuevo Reglamento del IRPF y en la Ley de presupuestos Generales del Estado para 1982», *Crónica Tributaria*, núm. 40, págs. 27-41.
- ANYAEGBU, G. (2010): «Using the OECD equivalence scale in taxes and benefits analysis»,

Income&Labour Market Review, núm. 1, págs. 49-54.

DOWNES, A. (1973): *Teoría Económica de la Democracia*. Aguilar.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2010): *Memoria de la Administración Tributaria 2008*.

OECD (2012): *What Are Equivalence Scales?*

www.oecd.org/els/soc/OECD-Note-EquivalenceScales.pdf

PATUROT D., K. MELLBYE y B. BRYS (2013): «Average Personal Income Tax Rate and Tax Wedge Progression in OECD Countries», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 15, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5K4c0vhzsq8v-en>.

Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de los tributos con autorización judicial

Juan Ignacio Moreno Fernández

Letrado del Tribunal Constitucional

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

1. LA PRESTACIÓN DEL CONSENTIMIENTO A UNA ENTRADA DOMICILIARIA AUTORIZADA JUDICIALMENTE

Una vez otorgada la autorización judicial de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido es necesario, en todo caso, con carácter previo a su «ejecución», la negativa del afectado a una entrada voluntaria y, por tanto, consentida.¹ La obtención de una autorización judicial no excusa a la inspección actuarial de intentar buscar «el consentimiento del interesado» de modo que, solo «a falta» del mismo (art. 550 LECrim), podrá procederse a la entrada forzosa en el domicilio. Esa solicitud del consentimiento al afectado debe realizarse de manera informada, clara y no condicionada² para que su prestación pueda efectuarse de un modo libre y espontáneo, absteniéndose el afectado de ejercer su derecho de oposición.

No es infrecuente encontrarse ante autorizaciones judiciales de entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario que, por el incumplimiento de los requisitos exigibles, son posteriormente revocadas en sede judicial (falta de motivación, inexistencia de indicios suficientes, etc.). Pero tampoco es infrecuente encontrarse con que la Agencia Tributaria, acto seguido, pretende hacer valer el eventual «consentimiento» prestado por el afectado al momento de la entrada y registro, las más de las veces, «contaminado» por las circunstancias ambientales concurrentes. No hay que

¹ Para L. M. ALONSO GONZÁLEZ «el titular del domicilio puede legítimamente manifestar su consentimiento a que se produzca tal entrada. Pero su manifestación de voluntad no es en absoluto definitiva. Si no se produce o, por su contenido, es contraria a la entrada domiciliaria, la resolución del órgano despliega entonces toda su eficacia supliendo el asentimiento del titular del domicilio o superponiéndose a su negativa» (1993, págs. 244-245).

² Como apunta J. L. BOSCH CHOLBI «debe exigirse que siempre exista constancia de la advertencia al titular del derecho que tiene a negar la entrada y/o el registro, y, aun así, el interesado no realizase ningún acto del que pudiese inferirse su oposición» (2015, pág. 377).

descuidar que la negativa a la entrada ya autorizada chocaría frontalmente con la propia existencia de esa autorización judicial (*coerción judicial*), esgrimida en presencia de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado garantes de una eventual entrada por la fuerza (*intimidación policial*) y bajo la amenaza de una posible subsunción de la conducta opositora en el tipo infractor de la resistencia u obstrucción a la actuación inspectora o, incluso, en el tipo penal por desobediencia grave a la autoridad (*coacción legal*).

Para que el consentimiento prestado sea válido «debe estar garantizada la ausencia de todo tipo de coerción o amedrentamiento que pueda viciar la libertad con la que ha de tomarse la decisión».³ Sin embargo, la naturaleza de los dispositivos articulados para garantizar una entrada forzada en el domicilio (autorizaciones judiciales preventivas esgrimidas por los funcionarios de la inspección tributaria que son secundados por las fuerzas de seguridad del Estado y actúan bajo la amenaza de la infracción por resistencia u obstrucción o del delito de desobediencia) es constitutiva de un ambiente de coerción que resulta «inapropiado para expresar con voluntariedad la renuncia a un derecho constitucional».⁴

Por la anterior razón, es necesario comprobar que el consentimiento eventualmente otorgado al momento de la entrada, no solo se prestó de forma informada,⁵ sino también de manera libre y espontánea. Eso sí, el análisis de la validez del consentimiento prestado «se debe realizar acudiendo a una interpretación restrictiva y siempre en favor de la tutela del derecho fundamental afectado», para lo cual hay que determinar «si la autorización ha sido prestada en condiciones de libertad necesarias para que pueda hablarse de una verdadera autodeterminación».⁶ Dicho de otra manera, hay que analizar que no ha sido consecuencia «de un comportamiento debido», entendido como un «deber del que no es posible sustraerse»,⁷ porque de ser así estaríamos ante «un supuesto paradigmático de coacción o falta de voluntariedad» (intimidación)⁸ que convertiría el consentimiento en nulo (art. 1265 CC) y, por tanto, carente de valor para legitimar ninguna clase de entrada domiciliaria.⁹

³ STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre (recurso núm. 733/2002), FD 7.º (Roj: STS 7528/2003).

⁴ En términos similares, STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre (recurso núm. 733/2002), FD 7.º (Roj: STS 7528/2003). Como apunta J. M. ROJÍ BUQUERAS «la actuación de la Inspección debe evitar todo tipo de coacción o intimidación psicológica, por liviana que esta pueda parecer, como la amenaza de una Inspección más a fondo, de un mayor rigor en la futura liquidación, de una ampliación de las actuaciones o del establecimiento de cualquier tipo de preclusión como consecuencia de la legítima negativa» (2000, pág. 13).

⁵ Hay que tener presente que es nulo, *ex art.* 1265 CC, «el consentimiento obtenido sin haber sido informado de un dato relevante para la toma de posición sobre el consentimiento que se solicita» [STS –Contencioso-administrativo– de 15 de junio de 2015 (recurso núm. 1407/2014), FD 5.º (Roj: STS 2879/2015)].

⁶ STS –Penal– núm. 1061/1999, de 29 de junio (recurso núm. 795/1998), FD 3.º (Roj: STS 4620/1999). Y también STS –Penal– núm. 2010/1992, de 13 de junio, FD 1.º (Roj: STS 10028/1992).

⁷ Así, V. A. GARCÍA MORENO (2015, pág. 2).

⁸ STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre (recurso núm. 733/2002), FD 6.º (Roj: STS 7528/2003).

⁹ No siempre se ha visto así. El Tribunal Supremo, en alguna ocasión ha entendido que, existiendo una autorización judicial, si el afectado no se opone a la entrada y registro, está consintiendo

En suma, una vez autorizada judicialmente la entrada domiciliaria, si el afectado abdicara de ejercer su «derecho de oposición», el consentimiento eventualmente prestado a la entrada en el domicilio solo será eficaz cuando su prestación se hubiese hecho de manera libre y espontánea, para lo cual es necesaria la previa información conforme a pautas de lealtad, buena fe y transparencia. No son válidos, por el contrario, ni los consentimientos prestados con engaño (lo que acaecería, por ejemplo, cuando la inspección actuaría ocultase al afectado la negativa del juez a la concesión de la autorización o cuando le hiciese creer que contaba con una autorización judicial de la que carecía), ni los mediatizados por las circunstancias ambientales concurrentes (como sucedería cuando su prestación hubiese podido estar condicionada por la presión judicial/policial/legal sobre el afectado).

2. LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL PARA LA ENTRADA DOMICILIARIA ADMINISTRATIVA

La Constitución consagra el domicilio como algo inviolable (art. 18.2). Como en la mayoría de los derechos fundamentales, se trata de una protección que no es absoluta y que, por tanto, «viene configurada con atención a otros derechos»,¹⁰ lo que supone que puede soportar injerencias legítimas en determinadas circunstancias. Por esta razón, el art. 18.2 CE, aun estableciendo el derecho a la inviolabilidad del domicilio, permite la entrada o registro del mismo en tres situaciones: con el consentimiento del titular, con autorización judicial y, a falta de cualquiera de los dos anteriores, ante la existencia de un estado de necesidad (la comisión flagrante de un delito).

Desde el plano de la legalidad, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), bajo el título *Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, señala con carácter general que «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial» (art. 113 LGT). Una previsión similar se contiene en el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim), conforme a la cual «el Juez o Tribunal que conociere de la causa podrá decretar la entrada y registro (...) cuando hubiere indicios de encontrarse allí el procesado o efectos o instrumentos del delito, o libros, papeles u otros objetos que puedan servir para su descubrimiento y comprobación» (art. 546 LECrim), «pero precediendo siempre el consentimiento del interesado (...) o a falta de consentimiento, en virtud de auto motivado» (art. 550 LECrim) y «empleando para ello, si fuere necesario, el auxilio de la fuerza» (art. 568 LECrim).

con la misma: «En el presente caso consta que el Auto judicial de entrada y registro le fue notificado al interesado en su domicilio, y consta también que enterado de ello no se opuso a la entrada y facilitó la práctica de la diligencia, tal y como se hizo constar expresamente en el Acta; de modo que consintió el registro. (...) Y en este caso tal consentimiento se prestó por el interesado que no se opuso a la entrada en su vivienda y facilitó la práctica de la diligencia de registro» [STS –Penal– núm. 628/2002, de 12 de abril (recurso núm. 409/20009, FD 1.º (Roj: STS 2593/2002)].

¹⁰ STC 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3.

Lo primero que debe señalarse es que «el procedimiento de la inspección tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal», estando «las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo».¹¹

Pues bien, es importante tener presente a estos efectos que la invasión del domicilio constitucionalmente protegido sin el permiso de quien lo ocupa, solo puede hacerse (al margen del delito flagrante) si lo autoriza el juez competente,¹² debiendo tenerse en cuenta que:

a) *Entradas administrativas*: la autorización judicial no solo puede dictarse en el seno de un procedimiento de investigación penal; puede ser también necesaria en el seno de procedimientos administrativos para la ejecución de actos de las Administraciones Públicas, definitivos o de trámite, sobre locales que tienen la condición de domicilio constitucionalmente protegido.¹³

b) *Fases preliminares de investigación*: puede ser necesario realizar entradas domiciliarias en «fases preliminares» de investigación,¹⁴ lo que sucedería,

¹¹ STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6.

¹² El art. 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), señala que «corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración». Aunque hasta la aprobación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), la competencia para autorizar una entrada y registro en un domicilio o local cuyo acceso requiriese el consentimiento del titular, parecía tenerla atribuida, con exclusividad, el juez de instrucción (de conformidad con lo previsto en el antiguo art. 87.2 LOPJ), sin embargo, en la actualidad los Tribunales penales han perdido la habilitación para intervenir que ahora les corresponde a los juzgados de lo contencioso-administrativo (art. 8.5 LJCA) [SSTC 199/1998, de 13 de octubre, FJ 2; y 92/2002, de 22 de abril, FJ 3].

¹³ En efecto, «la necesidad de una autorización judicial para que la administración pública pueda hacer entrada en un inmueble para ejecutar forzosamente una previa actuación administrativa, sea esta definitiva o de trámite –como pueda serlo una actuación inspectora, administrativa o tributaria– pero necesitada de ello para su efectividad, se plantea como una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa ejecutiva reconocida por nuestro ordenamiento jurídico en favor de las administraciones públicas por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria» [STSJ de Cataluña núm. 889/2017, de 30 de noviembre (recurso núm. 73/2017), FD 2.º (Roj: STSJ CAT 12404/2017); y STSJ de Castilla y León núm. 920/2018, de 11 de octubre (recurso núm. 349/2018), FD 2.º (Roj: STSJ CL 3825/2018)]. Eso sí, como señala S. FERNÁNDEZ RAMOS «en el ámbito de la actuación inspectora, no existe de ordinario una decisión que se trate de ejecutar y cuya apariencia de legalidad deba fiscalizar el Juez competente para conceder la autorización de entrada en el domicilio. En el ámbito de las actuaciones inspectoras está claro que la función del Juez no es la de revisión de la legalidad de un acto siquiera sumariamente, puesto que tal resolución puede no existir de ordinario, sino que la función del Juez se ceñirá a garantizar la legalidad de la intervención misma y a su encauzamiento» (2000, pág. 247).

¹⁴ Así las denomina, por ejemplo, la SAN de 25 de julio de 2018 [recurso núm. 404/2016 (Roj: SAN 3222/2016)], respecto de las investigaciones de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia.

por ejemplo, cuando uno de los primeros actos de una inspección tributaria sea –aparte de la imprescindible orden de inclusión y carga en el plan de inspección–¹⁵ la solicitud al juez competente de una autorización de entrada y registro en un domicilio,¹⁶ a la búsqueda de una información confirmatoria de los indicios existentes.¹⁷ Estas entradas deben necesariamente dirigirse a documentar unos indicios objetivos previos y no a buscar las pruebas que acrediten unas meras sospechas, consistiendo la autorización judicial «en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental».¹⁸

c) *Autorizaciones judiciales preventivas*: la solicitud de autorización de entrada al órgano judicial no tiene por qué ser siempre y en todo caso posterior al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de este, pues esta exigencia «ni lo imponen los artículos 142 y 113 LGT, ni se deriva inexorablemente de los principios constitucionales».¹⁹ Por tanto, la «solicitud» de la autorización judicial para una entrada domiciliaria en el seno de un procedimiento de inspección tributaria no queda condicionada al intento previo –temporal y físico– de una entrada consentida.²⁰ Como dijo el ATC 129/1990, no es posible admitir «que la autorización judicial para la entrada de la inspección tributaria en el domicilio personal haya de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de este», porque ello «sería tanto como mantener que el Auto de entrada y registro solo (...) puede ser dictado contra el consentimiento del interesado» (FJ 6).

Son posibles, pues, las entradas en el domicilio mediante una autorización judicial otorgada como un «mecanismo de orden preventivo»²¹ porque «el ejer-

¹⁵ Hay que tener presente que la orden de inclusión y carga en el plan no es por sí sola suficiente para justificar la «necesidad» de la autorización judicial [STSJ de Cataluña núm. 287/2013, de 14 de marzo (recurso núm. 166/2012), FD 4.º (Roj: STSJ CAT 3261/2013)].

¹⁶ Como apunta J. L. BOSCH CHOLBI una entrada domiciliaria como primer acto de una inspección tributaria solo puede admitirse como válida si se respetan todas «las exigencias, constitucionales y legales, que acunan este derecho fundamental y la actuación de la Administración Tributaria» (2015, pág. 367). A juicio de J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ resulta indudable que la Inspección de los Tributos puede «proceder a la ejecución de una intromisión en el domicilio de los obligados tributarios para la realización de otras actuaciones distintas a las de comprobación e investigación, como, por ejemplo, las ya mencionadas de valoración y de obtención de información» (2008, pág. 10). En fin, para A. NAVARRO FAURE «la entrada debería estar justificada para la obtención de pruebas que no se han podido obtener de otro modo» (2008, pág. 253).

¹⁷ Sostiene J. M. ROJÍ BUQUERAS que «las actuaciones administrativas de investigación que comportan la facultad de acceso a domicilios, nada tienen que ver en cuanto a su naturaleza con los actos administrativos cuya ejecución forzosa exige la entrada» (2000, pág. 24).

¹⁸ SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5; 126/1995, de 25 de julio, FJ 3; y 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3.

¹⁹ STSJ de Asturias núm. 764/2016, de 24 de octubre (recurso núm. 663/2015), FD 3.º (Roj: STSJ AS 2852/2016).

²⁰ Como señala J. M. ROJÍ BUQUERAS «no serían precisas dos personaciones de la Inspección, una de requerimiento y, solo tras la negativa a esta del titular, otra con autorización judicial, sino que en una única personación podrían manifestarse ambas actuaciones sucesivamente, cuando se dispusiera de la previa autorización judicial» (2000, pág. 26).

²¹ SSTC 160/1991, de 18 de julio, FJ 8; y 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5.

cicio de esta función de control, preventivo y *prima facie*, no requiere que necesariamente y en todo caso el órgano judicial se pronuncie después de conocer los motivos de oposición del interesado, como si se tratase de un proceso, cuando lo cierto es que de lo único que se trata es de apoderar a la Administración para realizar una determinada actuación». ²²

Por lo anterior, no resulta necesaria «la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada», habida cuenta que la posible autorización judicial de entrada domiciliaria ni es resultado de un proceso jurisdiccional ni viene exigida normativamente, no rigiendo tampoco «una especie de principio de subsidiariedad en relación a la posible negativa expresada por parte del titular del inmueble de cuya voluntad dependa el consentimiento para practicar la entrada, de manera que ni la autorización de entrada ni su solicitud tienen por qué ser, siempre y en todo caso, posteriores al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de este; la autorización judicial puede ser solicitada con carácter previo, sin perjuicio de que, naturalmente, su efectividad solo se pondrá de manifiesto ante la negativa del titular a consentir la entrada o ante la imposibilidad de conseguir su consentimiento». ²³

Eso sí, aun cuando se haya obtenido una autorización judicial «preventiva» para la «entrada administrativa» en una «fase preliminar» de un procedimiento de inspección tributaria, su eficacia está condicionada, en todo caso, a la previa negativa del afectado tras habersele requerido primeramente para que preste su consentimiento, de manera que solo en defecto del mismo podrá procederse a ejecutar la pertinente autorización judicial, ²⁴ suficiente, entonces, por sí misma, para dotar de legitimidad constitucional a la invasión domiciliaria. ²⁵ De este modo, una vez solicitada por la inspección actuaria y concedida por el órgano judicial competente la necesaria autorización, su «efectividad» queda condicionada a la negativa del titular a consentir la entrada, pues la ejecución de la autorización judicial opera exclusivamente *a falta* del consentimiento del interesado (art. 550 LECrim). Obtenida la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente

²² STC 174/1993, de 27 de mayo, FJ 2. Y también AATC 129/1990, de 26 de marzo, FJ 5; y 85/1992, de 30 de marzo, FJ 2.

²³ STSJ de Cataluña núm. 889/2017, de 30 de noviembre (recurso núm. 73/2017), FD 2.º (Roj: STSJ CAT 12404/2017); y STSJ de Castilla y León núm. 920/2018, de 11 de octubre (recurso núm. 349/2018), FD 2.º (Roj: STSJ CL 3825/2018). También STSJ de Asturias núm. 764/2016, de 24 de octubre (recurso núm. 663/2015), FD 3.º (Roj: STSJ AS 2852/2016). Y en el mismo sentido, AATC 129/1990, de 26 de marzo, FJ 5; y 85/1992, de 30 de marzo, FJ 2. Por su parte, J. M. Rojí BUQUERAS apunta que «es evidente que, en determinadas situaciones, el acudir primero a solicitar el consentimiento del titular, corriendo el riesgo más que elevado de que el mismo lo deniegue, puede frustrar la finalidad del acceso que se pretende, aunque luego se pueda llevar a cabo el mismo amparándose en una resolución judicial. Ello, muy especialmente, en los supuestos en que no estamos propiamente ante una ejecución forzosa, sino ante una actuación administrativa de inspección (tributaria, sanitaria, laboral, de consumo...) que lleva implícita un cierto grado de sorpresa que se ve frustrado si antes de la inspección el sujeto puede conocer que esta se va a producir» (2000, pág. 24).

²⁴ STC 160/1991, de 18 de julio, FJ 8.

²⁵ SSTC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 4; 94/1999, de 31 de mayo, FJ 4; y 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3.

protegido, la inspección actuarial no puede ejecutarla sin más. Debe buscar, antes de materializar la entrada, el consentimiento del afectado, dado que la autorización judicial no opera en «sustitución» del consentimiento sino como consecuencia de la «negativa» del afectado a prestarlo (la propia literalidad del art. 18.2 CE antecede el «consentimiento» a la «autorización judicial» en una relación de causa-efecto).²⁶

Aun cuando la posible negativa a facilitar la entrada en las dependencias objeto de registro no va a tener virtualidad para evitarla, habida cuenta de que la resolución judicial autorizando la entrada se dicta para suplir una eventual falta de consentimiento,²⁷ sin embargo, la resolución judicial solo se puede hacer efectiva «ante la negativa del titular a consentir la entrada o ante la imposibilidad de conseguir su consentimiento».²⁸

3. LOS REQUISITOS PARA LA VALIDEZ DEL CONSENTIMIENTO PRESTADO A LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CON AUTORIZACIÓN JUDICIAL

3.1. Ideas previas

Debe señalarse antes de nada que «acreditado el consentimiento del titular de la vivienda se está ante la primera y esencial de las excepciones a la inviolabilidad del domicilio, contemplada en el artículo 18.2 de la Constitución Española pues renunciándose a tal derecho con la prestación del consentimiento se hace innecesaria la autorización judicial ni la presencia del fedatario judicial».²⁹ Por tanto, la autorización judicial es innecesaria, no existiendo violación de domicilio, «cuando el titular autoriza la entrada en el mismo y subsiguiente percepción de lo que alberga en su interior».³⁰

²⁶ Hay autores como J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ que parecen entender que la autorización judicial, en cuanto título habilitante de las injerencias domiciliarias, opera «no en contra de la anuencia del obligado tributario, sino en defecto de la misma», de modo que la eficacia de la autorización judicial no queda supeditada a «la existencia de una previa denegación del consentimiento por parte del obligado tributario», sobre todo porque el tenor del art. 18.2 CE «utiliza asimismo una fórmula alternativa —presidida también por la conjunción disyuntiva o— que otorga idéntico valor a la aquiescencia del titular del domicilio y a la referida autorización» (2008, pág. 3).

²⁷ STSJ de Murcia núm. 809/2018, de 20 de diciembre (recurso núm. 249/2018), FD 4.º (Roj: 809/2018)]. En efecto, «la diligencia de entrada y registro es una diligencia de investigación judicializada por la existencia de una situación conflictiva entre el derecho fundamental y las necesidades de investigación», de manera que «la existencia de auto judicial habilitante notificado al titular presente en la diligencia hace irrelevante la falta de consentimiento de este» [STS –Penal– núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 2.º (Roj: STS 6328/2006)].

²⁸ STSJ de Cataluña núm. 889/2017, de 30 de noviembre (recurso núm. 73/2017), FD 2.º (Roj: STSJ CAT 12404/2017); y STSJ de Castilla y León núm. 920/2018, de 11 de octubre (recurso núm. 349/2018), FD 2.º (Roj: STSJ CL 3825/201)]. También STSJ de Asturias núm. 764/2016, de 24 de octubre (recurso núm. 663/2015), FD 3.º (Roj: STSJ AS 2852/2016). Y en el mismo sentido, AATC 129/1990, de 26 de marzo, FJ 5; y 85/1992, de 30 de marzo, FJ 2.

²⁹ STS –Penal– núm. 628/2002, de 12 de abril (recurso núm. 409/2000), FD 1.º (Roj: STS 2593/2002).

³⁰ STS –Penal– núm. 671/2018, de 19 de diciembre (recurso núm. 10354/20189), FD 3.º (Roj: STS 4349/2018).

Además, «es patente y manifiesto que el consentimiento de quien es titular del domicilio, si es prestado libre y espontáneamente, enerva cualquier irregularidad procesal que se quiera argüir de contrario».³¹ Eso sí, una vez prestado el consentimiento por el afectado y aquietado a la entrada y registro sin reaccionar procesalmente de manera tempestiva contra el mismo, no le es dado, una vez practicado el mismo, denunciar supuestas vulneraciones producidas con carácter previo a su realización.³²

En fin, no existe obligación de contar con la presencia de un abogado,³³ habida cuenta que el inspeccionado no está investigado penalmente (imputado) ni detenido policialmente.³⁴

3.2. La prestación: la libre determinación

El consentimiento, a efectos de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido en el seno de una investigación, se define como «un estado de ánimo concreto en virtud del cual la persona interesada, ante la situación también concreta que las circunstancias le presentan, accede al registro porque soporta, permite, tolera y otorga, inequívocamente, que ese acto tenga lugar. Se trata, en suma, de una aprobación, una aquiescencia, un asentimiento, una licencia o una venia que soslaya cualquier otra exigencia procedimental».³⁵

³¹ SSTS –Penal– núm. 340/1997, de 7 de marzo (recurso núm. 359/1996), FD 3.º (Roj: STS 1646/1997); y núm. 628/2002, de 12 de abril (recurso núm. 409/2000), FD 1.º (Roj: STS 2593/2002).

³² Y ello porque «no cabe apreciar indefensión material en aquellos supuestos en los cuales la situación de indefensión se ha producido por una actitud voluntariamente consentida por el supuestamente afectado o atribuible a su propio desinterés, pasividad, malicia o falta de la necesaria diligencia o de los profesionales que le representen o defienden» (SSTC 275/2005, de 7 de noviembre, FJ 5; 55/2006, de 27 de febrero, FJ 3; 10/2009, de 12 de enero, FJ 3; y 175/2014, de 3 de noviembre, FJ 4).

³³ En efecto, «la ejecución de la diligencia autorizada judicialmente no exige la presencia de abogado o asesor del interesado, sin perjuicio, obvio es, de la discrecionalidad que han de ostentar los funcionarios actuantes en la práctica de tal diligencia antes, en su caso, de recabar el auxilio y cooperación de la Fuerza Pública a que se hace extensiva la autorización judicial» [STS] de Cataluña núm. 287/2013, de 14 de marzo (recurso núm. 166/2012), FD 2.º (Roj: STSJ CAT 3261/2013).

³⁴ Según el art. 569 LECrim el registro se hará a presencia del interesado o de la persona que legítimamente le represente, y, en su defecto, en presencia de dos testigos (vecinos del mismo pueblo), con la presencia del Secretario del Juzgado. Por su parte, el art. 17.3 CE garantiza el derecho de toda persona detenida a la asistencia de abogado «en las diligencias policiales y judiciales». Eso sí, si se efectuase la entrada y registro en el domicilio de un detenido, el consentimiento solo puede ser prestado válidamente en presencia de un abogado, pues, en caso contrario, sería ineficaz y nulo [art. 11.1 LOPJ y SSTS –Penal– núm. 11/2011, de 1 de febrero (recurso núm. 1803/2010), FD 6.º (Roj: STS 353/2011)]; y núm. 234/2016, de 17 de marzo (recurso núm. 1575/2015), FD 1.º (Roj: STS 1187/2016)].

³⁵ SSTS –Penal– núm. 340/1997, de 7 de marzo (recurso núm. 359/1996), FD 3.º (Roj: STS 1646/1997); núm. 1061/1999, de 29 de junio (recurso núm. 795/1998), FD 3.º (Roj: STS 4620/1999); núm. 628/2002, de 12 de abril (recurso núm. 409/2000), FD 1.º (Roj: STS 2593/2002); núm. 951/2007, de 13 de noviembre (recurso núm. 443/2007), FD 3.º (Roj: STS 8287/2007); núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013); y núm. 35/2018, de 24 de enero (recurso núm. 1345/2017), FD 1.º (Roj: 130/2018). También ATS núm. 1036/2017, de 18 de mayo (recurso núm. 10673/2016), FD 1.º (Roj: ATS 7398/2017).

Sin embargo, pueden afectar a la validez del consentimiento los prestados bajo la «coerción»³⁶ que supone la existencia de una autorización del órgano judicial autorizante de una entrada no consentida; bajo la «intimidación»³⁷ que deriva de la personación de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado para garantizar una entrada no consentida en el domicilio ante la eventual negativa del afectado; y/o bajo la «coacción»³⁸ que supone la amenaza de castigo prevista en la normativa ante la eventual oposición (resistencia) del afectado a la entrada, cuya conducta no solo podría ser subsumida en la infracción tributaria por «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» (art. 203 LGT),³⁹ sino incluso incurrir en «la responsabilidad declarada en el Código Penal a los reos del delito de desobediencia grave a la Autoridad» (art. 569 LECrim).⁴⁰

³⁶ «Presión ejercida sobre alguien para forzar su voluntad o su conducta» (23.ª edición, *Diccionario de la Real Academia Española*, 2014).

³⁷ «Causar o infundir miedo» (23.ª edición del *Diccionario de la Real Academia Española*, 2014).

³⁸ «Fuerza o violencia que se hace a alguien para obligarlo a que diga o ejecute algo» (23.ª edición del *Diccionario de la Real Academia Española*, 2014).

³⁹ De conformidad con el art. 203.1 LGT citado se entiende producida esta circunstancia «cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones», lo que sucederá cuando se niegue o impida «indebidamente 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» (letra d). No obstante lo dicho, considera J. L. BOSCH CHOLBI que «es obvio que el obligado tributario debe ser consciente de que tiene la posibilidad de negarse al acceso o registro a un lugar que tenga la consideración de domicilio constitucionalmente protegido por tratarse del ejercicio de un derecho fundamental, sin que ello pueda motivar la imposición de una sanción por considerar que comporta una actitud obstruccionista de la actuación inspectora, o falta de colaboración» (2015, pág. 378). En consecuencia, la conducta de un administrado negándose a la entrada en su domicilio a efectos de llevar a cabo una inspección (urbanística) cuando se carece de la preceptiva autorización judicial, «no incurre en la infracción administrativa» (por negativa u obstrucción de la labor inspectora) pues «tal actitud supone un justo, cabal y legítimo ejercicio de un derecho fundamental reconocido en la Constitución» [SSTSJ de Madrid núm. 1539/2011, de 13 de octubre (recurso núm. 577/2010), FD 2.º (Roj: STSJ M 12029/2011); núm. 614/2014, de 27 de junio (recurso núm. 1753/2014), FD 2.º (Roj: STSJ M 5791/2014); y núm. 699/2018, de 17 de octubre (recurso núm. 1000/2017), FD 4.º (Roj: STSJ M 9920/2018)]. En fin, en la STSJ de Illes Balears núm. 36/2016, de 27 de enero, se anula la sanción impuesta por obstrucción a la actuación inspectora al negarse el inspeccionado al acceso al domicilio constitucionalmente protegido [FD 3.º, recurso núm. 300/2015 (Roj: STSJ BAL 36/2016)].

⁴⁰ Según la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) «son reos de atentado los que agredieren o, con intimidación grave o violencia, opusieren resistencia grave a la autoridad, a sus agentes o funcionarios públicos, o los acometieren, cuando se hallen en el ejercicio de las funciones de sus cargos o con ocasión de ellas» (art. 550.1 CP), que se castigará «con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de tres a seis meses si el atentado fuera contra autoridad y de prisión de seis meses a tres años en los demás casos» (art. 550.2 CP). No obstante lo anterior, «serán castigados con la pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses, los que, sin estar comprendidos en el artículo 550, resistieren o desobedecieren gravemente a la autoridad o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, o al personal de seguridad privada, debidamente identificado, que desarrolle actividades de seguridad privada en cooperación y bajo el mando de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad» (art. 556.1 CP).

Según lo que antecede, la prestación del consentimiento debe producirse «en condiciones que impidan cualquier asomo de presión psicológica que lleve al interesado a abdicar del cuadro de garantías que constitucionalmente otorga el art. 18.2 de la CE». ⁴¹ Es decir, debe efectuarse «consciente y libremente», ⁴² «terminantemente libre» ⁴³ y no de forma constreñida, lo que exige que no exista ninguna clase de «intimidación ambiental» ⁴⁴ (de «ambiente intimidatorio») ⁴⁵ para que no esté viciado, y, por tanto, que el consentimiento «no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase», ⁴⁶ como sucedería, por ejemplo, con «la coacción que la presencia de los agentes de la autoridad representan». ⁴⁷ Solo el consentimiento inequívoco, entonces, «actúa como verdadera fuente de legitimación». ⁴⁸

3.3. El presupuesto: la información veraz

El «consentimiento eficaz», en sustitución de una autorización judicial (no solicitada, solicitada y denegada, o, en fin, solicitada y concedida), de-

⁴¹ SSTS –Penal– núm. 183/2005, de 18 de febrero (recurso núm. 642/2004), FD 7.º (Roj: STS 999/2005); y núm. 951/2007, de 13 de noviembre (recurso núm. 443/2007), FD 3.º (Roj: STS 8287/2007).

⁴² SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 236/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013); y núm. 35/2018, de 24 de enero (recurso núm. 1345/2017), FD 1.º (Roj: 130/2018).

⁴³ STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre (recurso núm. 733/2002), FD 7.º (Roj: STS 7528/2003).

⁴⁴ SSTS –Penal– núm. 1522/1998, de 2 de diciembre (recurso núm. 247/1998), FD 1.º (Roj: STS 7234/1998); núm. 1576/1998, de 11 de diciembre (recurso núm. 3906/1997), FD 4.º (Roj: STS 7503/1998); núm. 183/2005, de 18 de febrero (recurso núm. 642/2004), FD 7.º (Roj: STS 999/2005); núm. 11/2011, de 1 de febrero (recurso núm. 1803/2010), FD 6.º (Roj: STS 353/2011); núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013); núm. 773/2013, de 22 de octubre (recurso núm. 147/2013), FD 2.º (Roj: STS 5060/2013); núm. 849/2013, de 12 de noviembre (recurso núm. 10038/2013), FD 4.º (Roj: STS 5629/2013); núm. 234/2016, de 17 de marzo (recurso núm. 1575/2015), FD 1.º (Roj: STS 1187/2016); y núm. 845/2017, de 21 de diciembre (recurso núm. 10236/2017), FD 2.º (Roj: STS 4664/2017). También ATS –Penal– núm. 1208/2016, de 30 de junio (recurso núm. 10144/2016), FD 1.º (Roj: ATS 7708/2016).

⁴⁵ STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre (recurso núm. 733/2002), FD 5.º (Roj: STS 7528/2003).

⁴⁶ SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 236/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); y núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013).

⁴⁷ SSTS –Penal– núm. 1576/1998, de 11 de diciembre (recurso núm. 3906/1997), FD 4.º (Roj: STS 7503/1998); núm. 1061/1999, de 29 de junio (recurso núm. 795/1998), FD 3.º (Roj: STS 4620/1999); núm. 831/2000, de 16 de mayo (recurso núm. 4491/1998), FD 2.º (Roj: STS 3929/2000); núm. 183/2005, de 18 de febrero (recurso núm. 642/2004), FD 7.º (Roj: STS 999/2005); núm. 11/2011, de 1 de febrero (recurso núm. 1803/2010), FD 6.º (Roj: STS 353/2011); núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013); núm. 773/2013, de 22 de octubre (recurso núm. 147/2013), FD 2.º (Roj: STS 5060/2013); núm. 849/2013, de 12 de noviembre (recurso núm. 10038/2013), FD 4.º (Roj: STS 5629/2013); y núm. 97/2015, de 24 de febrero (recurso núm. 1774/2014), FD 4.º (Roj: STS 823/2015).

⁴⁸ STS –Penal– núm. 97/2015, de 24 de febrero (recurso núm. 1774/2014), FD 4.º (Roj: STS 823/2015).

be ser un «consentimiento informado», es decir, aquel que «se proporcione con plenitud de conocimiento sobre aquello para lo que se le pide autorización». ⁴⁹ En este sentido, «las partes afectadas, autoridad inspeccionante y sujeto inspeccionado, deben proceder conforme a pautas de lealtad, buena fe y transparencia, y si puede exigirse a la empresa que facilite la labor inspectora y no se oponga infundadamente a ella, puede requerirse a la Administración que no oculte intencionadamente hechos, datos o circunstancias que de haber sido conocidos por la empresa inspeccionada muy probablemente habrían desembocado en la oposición a la entrada pretendida». ⁵⁰

En particular, «el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente». ⁵¹ Además, «el titular del derecho debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como de las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación policial, información que se le debe proporcionar en términos suficientemente asequibles». ⁵² Es decir, el interesado debe ser informado de su derecho de oposición, ⁵³ en todo caso, incluso en aquellos supuestos en los que exista una autorización judicial, ⁵⁴ pues esta autorización solo puede ejecutarse en defecto del consen-

⁴⁹ STS –Contencioso-administrativo– de 15 de junio de 2015 (recurso núm. 1407/2014), FD 5.º (Roj: STS 2879/2015).

⁵⁰ En la STS –Contencioso-administrativo– de 15 de junio de 2015 [recurso núm. 1407/2014 (Roj: STS 2879/2015)] la administración inspectora (en materia de competencia) había ocultado a la empresa inspeccionada que se había solicitado una autorización judicial que había sido rechazada por el Juez por considerar que no había quedado suficientemente justificada la razón de la solicitud por lo que «era una exigencia de buena fe no ocultar ese dato a la empresa y no proceder como si nunca se hubiera pedido autorización judicial y nunca se hubiera denegado dicha solicitud» (FD 5.º). Y en la STC 54/2015, de 16 de marzo, se considera que la falta de oposición del obligado tributario a la entrada de los funcionarios de la inspección tributaria en las dependencias de la empresa (sin advertirle de sus derechos –como el de oponerse a la entrada–) no era suficiente pues había que haberle advertido «de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora» (FJ 6).

⁵¹ STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 5.

⁵² STS –Penal– núm. 1451/2003, de 26 de noviembre, FD 7.º [recurso núm. 733/2002 (Roj: STS 7528/2003)]. También STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 6. Hay autores como V. A. GARCÍA MORENO que consideran, sin embargo, que dado que el consentimiento debe otorgarse de forma consciente por el obligado es necesario que sea «expresamente informado por los funcionarios que pretenden el acceso, del derecho que les asiste a resistirse a la injerencia, al menos, insistimos, siempre que no medie la intervención judicial» (2015, pág. 2). Por tanto, si hay autorización judicial, a su juicio, no es necesario solicitar el consentimiento.

⁵³ Para S. FERNÁNDEZ RAMOS «en todo caso, la Administración debe informar al particular de su derecho a denegar la entrada y la permanencia en cualquier momento, pues, (...) sin el cumplimiento de este requisito no puede afirmarse la existencia de un consentimiento libre que legitime la inspección» (2000, pág. 243).

⁵⁴ Algún órgano judicial ha considerado que «la falta de información de una hipotética oposición, que al no haberse exteriorizado en hechos concretos resultaba irrelevante, máxime cuando los funcionarios de la Inspección contaban con la autorización judicial para entrar en el domicilio del obligado tributario» [STSJ de Asturias núm. 764/2016, de 24 de octubre (recurso núm. 663/2015), FD 3.º (Roj: STSJ AS 2852/2016)].

timiento del titular,⁵⁵ que solo será «eficaz», cuando sea plenamente informado, no solo de su derecho a oponerse, sino también de las consecuencias de su negativa, tanto inmediatas (la entrada con la fuerza si fuera necesario), como legales (la comisión de una infracción por resistencia o incluso de un delito de desobediencia).⁵⁶

Se trata, en suma, de un consentimiento que «debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere». ⁵⁷ En consecuencia, tiene como presupuesto formal «la información expresa y previa (garantía de información), que incluya los términos y alcance de la actuación» para la que se recaba el mismo, de modo que si no se consigue un consentimiento «eficaz» (un «consentimiento informado», aunque sea tácito)⁵⁸ o quiebra «la conexión entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que fue recabado el consentimiento», se habría vulnerado el derecho fundamental.⁵⁹

3.4. El objeto: para un asunto concreto

El consentimiento «solo puede entenderse válidamente emitido cuando el mismo se presta previa ilustración del contenido y circunstancias de lo que se pretende llevar a cabo, o lo que es lo mismo, del objeto y finalidad de la

⁵⁵ Se trataría de «una invitación o conminación a tener un determinado comportamiento seguido de la correspondiente admonición o apercibimiento en caso de no hacerlo, pudiendo el destinatario del mismo dar el consentimiento para que el inspector acceda al domicilio o bien negar el mismo, en cuyo caso si se trata de un domicilio o de un lugar cerrado de los que la ley exige el consentimiento del titular para acceder al mismo (...) y el requerido se niega a otorgar el consentimiento, deberá solicitarse la oportuna autorización judicial de entrada en dicho lugar» [en materia de inspección urbanística, STSJ de Madrid núm. 766/2016, de 216 de noviembre (recurso núm. 424/2016), FD 5.º (Roj: STSJ M 12083/2016)]; y STSJ de Castilla-La Mancha núm. 158/2017, de 24 de julio (recurso núm. 46/2016), FD 5.º (Roj: STSJ CLM 1990/2017)].

⁵⁶ Así lo señala expresamente el art. 569 LECrim, conforme al cual, «la resistencia del interesado, de su representante, de los individuos de la familia y de los testigos a presenciar el registro producirá la responsabilidad declarada en el Código Penal a los reos del delito de desobediencia grave a la Autoridad, sin perjuicio de que la diligencia se practique».

⁵⁷ SSTs –Contencioso-administrativo– de 23 de abril de 2010 (recurso núm. 704/2004), FD 8.º (Roj: STS 2218/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 369/2007), FD 6.º (Roj: STS 5268/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 1694/2007), FD 6.º (Roj: STS 5277/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 364/2007), FD 6.º (Roj: STS 5278/2010); y de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 1392/2007), FD 6.º (Roj: STS 5279/2010). También STS –Penal– núm. 1576/1998, de 11 de diciembre (recurso núm. 3906/1997), FD 3.º (Roj: STS 7503/1998).

⁵⁸ Así, en la STC 54/2015, de 16 de marzo, se apreció la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio «por falta de un consentimiento informado» (FJ 7), al haberse producido «una quiebra esencial de la garantía de información para recabar consentimiento del interesado, que de esta forma resulta viciado, de lo que se concluye que no hay un consentimiento eficaz (la falta de información al interesado de su derecho a oponerse a la entrada con una mera autorización administrativa) para justificar la intromisión domiciliaria» (FJ 6).

⁵⁹ STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ 5. También SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 8; y 70/2009, de 23 de marzo, FJ 2, ambas con relación al derecho a la intimidad.

inspección, pues si con carácter general mal se puede consentir aquello cuya trascendencia se desconoce o se desfigura, más aún será así cuando lo que se pretende realizar es una actuación invasiva del recinto protegido por el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio». ⁶⁰ Además, «debe ser otorgado para un asunto concreto, del que tenga conocimiento quien lo presta, sin que se pueda aprovechar para otros fines distintos». ⁶¹

3.5. El momento: con carácter previo

El consentimiento sustitutivo o validante de la autorización judicial de entrada debe tener carácter «previo» a la propia entrada, esto es, ha de recaer «antes del inicio material de las actuaciones inspectoras» en el domicilio registrado. ⁶² No es válido, entonces, el consentimiento eventualmente prestado a la finalización de la entrada y registro (mediante la mera firma de la diligencia de entrada).

3.6. La persona: el titular

El consentimiento para la entrada en el domicilio debe procurarlo el titular del espacio o lugar en el que se desarrolla su vida privada o íntima, sea «español o extranjero residente en España», ⁶³ «titularidad que puede provenir de cualquier título legítimo civilmente, sin que sea necesaria la titularidad dominical». ⁶⁴

En el caso de las personas físicas debe ser otorgado «por persona capaz; esto es mayor de edad y sin restricción alguna en su capacidad de obrar». ⁶⁵ Y en el supuesto de las personas jurídicas deben prestarlo «los legales re-

⁶⁰ STS –Contencioso-administrativo– de 15 de junio de 2015 (recurso núm. 1407/2014), FD 5.º (Roj: STS 2879/2015).

⁶¹ SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 1803/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); y núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013). En efecto, «es claro que la autorización dada por la titular de una vivienda para permitir el acceso a la misma de la policía con una finalidad concreta no puede extenderse, ni por tanto cubrir la entrada de otros policías por otra investigación independiente de la primera, la autorización dada lo fue en el marco y con la finalidad para la que fue solicitada (...), ahí agotó toda su potencialidad legitimadora de la entrada» [STS –Penal– núm. 1066/2001, de 6 de junio (recurso núm. 3315/1999), FD 2.º (Roj: STS 4770/2001)].

⁶² STS –Contencioso-administrativo– de 15 de junio de 2015 (recurso núm. 1407/2014), FD 5.º (Roj: STS 2879/2015).

⁶³ STS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 1803/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002).

⁶⁴ SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 1803/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); y núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013). Eso sí, «en caso de que varias personas tengan su domicilio en el mismo lugar no es necesario el consentimiento de todos ellos, bastando el de uno de los cotitulares, salvo los casos de intereses contrapuestos» [STS –Penal– núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013)].

⁶⁵ SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 1803/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); y núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013).

presentantes de la misma».⁶⁶ No es válido, en consecuencia, el consentimiento prestado por otros moradores (permanentes o temporales) del domicilio:

a) Moradores permanentes: «aunque la inviolabilidad domiciliaria, como derecho, corresponde individualmente a cada uno de los que moran en el domicilio, la titularidad para autorizar la entrada o registro se atribuye, en principio, a cualquiera de los titulares del domicilio».⁶⁷ No es válido, sin embargo, el consentimiento prestado «por quien se halla, respecto al titular de la inviolabilidad domiciliaria, en determinadas situaciones de contraposición de intereses que enerven la garantía que dicha inviolabilidad representa».⁶⁸

b) Moradores temporales: la vivienda, aunque se habite de forma transitoria, constituye «un ámbito espacial apto para un destino específico, el desarrollo de la vida privada, (...) reducto último de su intimidad personal y familiar»;⁶⁹ es el lugar en el que se vive, se tiene un espacio vital de referencia, un ámbito en el que recogerse, salvaguardar sus objetos más personales y poder desarrollar los aspectos de la vida personal más privados.⁷⁰ Por este motivo, no es válido el consentimiento prestado por el titular del domicilio respecto del morador transitorio.⁷¹

⁶⁶ SSTs –Contencioso-administrativo– de 23 de abril de 2010 (recurso núm. 704/2004), FD 8.º (Roj: STS 2218/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 369/2007), FD 6.º (Roj: STS 5268/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 1694/2007), FD 6.º (Roj: STS 5277/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 364/2007), FD 6.º (Roj: STS 5278/2010); de 30 de septiembre de 2010 (recurso núm. 1392/2007), FD 6.º (Roj: STS 5279/2010); de 24 de enero de 2012 (recurso núm. 2269/2010), FD 6.º (Roj: STS 354/2012); y de 25 de enero de 2012 (recurso núm. 2236/2010), FD 6.º (Roj: STS 285/2012). Así, por ejemplo, en las dos últimas resoluciones se rechazaba el consentimiento prestado a la inspección tributaria por la responsable contable y administrativa de la empresa «porque el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por una empleada administrativa por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquella no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa» (FD 2.º), razón por la cual, se apreció la infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio «por haberse realizado la entrada o registro en su domicilio social sin consentimiento de su titular (esto es, prestado por parte de quien ostenta la representación legal de la mercantil, o ejerce labores de dirección o administración de la misma, con efectiva intervención en las decisiones de la empresa)» (FD 6.º).

⁶⁷ STC 22/2003, de 10 de febrero, FJ 7.

⁶⁸ En efecto, «en caso de que varias personas tengan su domicilio en el mismo lugar no es necesario el consentimiento de todos ellos, bastando el de uno de los cotitulares, salvo los casos de intereses contrapuestos» [STS –Penal– núm. 779/2006, de 12 de julio (recurso núm. 515/2005), FD 7.º (Roj: STS 4635/2006)]. Por este motivo, «la autorización de entrada y registro respecto del domicilio de un imputado no puede quedar librada a la voluntad o a los intereses de quienes se hallan del lado de las partes acusadoras, pues, si así fuese, no habría, en realidad, garantía alguna, máxime en casos como el presente, en que hallándose separados los cónyuges, el registro tuvo lugar en la habitación del marido» (STC 22/2003, de 10 de febrero, FJ 8).

⁶⁹ STC 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 2.

⁷⁰ STC 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 2.

⁷¹ STC 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 4.

3.7. La forma: oral/escrito; expreso/tácito

Para que el consentimiento del titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio sea eficaz y, por tanto, actúe como fuente de legitimación constitucional de la injerencia (art. 18.2 CE) debe prestarse «oralmente o por escrito, pero siempre se reflejará documentalmente para su constancia indeleble».⁷² Eso sí, no es preciso que el consentimiento sea expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito⁷³ (así el art. 551 LECrim),⁷⁴ «de obligada interpretación restrictiva»,⁷⁵ «de la forma más favorable para el titular domiciliario»,⁷⁶ que, salvo casos excepcionales, no puede ser deducido de «la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar».⁷⁷

No hay que olvidar que «se entenderá que presta su consentimiento aquel que, requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y registro para que los permita, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependen para que puedan tener efecto, sin invocar la inviolabilidad que reconoce al domicilio» el artículo 18.2 CE (art. 551 LECrim).

⁷² SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 1803/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); y núm. 688/2013, de 30 de septiembre (recurso núm. 11277/2012), FD 2.º (Roj: STS 4761/2013).

⁷³ SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3; y 54/2015, de 16 de marzo, FJ 5; y también STC 173/2011, de 7 de noviembre, FJ 2, aunque respecto del derecho a la intimidad. Según la STS –Penal– núm. 688/2013, de 30 de septiembre, «el silencio puede interpretarse como consentimiento: “*Qui siluit cum loqui debuit, et notint, consentire de videtur*” (...), pues consiente el que soporta, permite, tolera y otorga, inequívocamente” que entre y registre» [FD 2.º, recurso núm. 11277/2012 (Roj: STS 4761/2013)]. También SSTS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 236/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); núm. 951/2007, de 13 de noviembre (recurso núm. 443/2007), FD 3.º (Roj: STS 8287/2007); y núm. 35/2018, de 24 de enero (recurso núm. 1345/2017), FD 1.º (Roj: 130/2018).

⁷⁴ Al disponer que «se entenderá que presta su consentimiento aquel que, requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y registro para que lo permita, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependen para que puedan tener efecto, sin invocar la inviolabilidad que reconoce al domicilio el art. 18.2 de la Constitución».

⁷⁵ SSTS –Penal– núm. 183/2005, de 18 de febrero (recurso núm. 642/2004), FD 7.º (Roj: STS 999/2005); núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006); núm. 951/2007, de 13 de noviembre (recurso núm. 443/2007), FD 3.º (Roj: STS 8287/2007); y núm. 35/2018, de 24 de enero (recurso núm. 1345/2017), FD 1.º (Roj: 130/2018). Por tanto, «las dudas (...) deben ser interpretadas en beneficio de los acusados, para dar mayor protección constitucional al concepto de domicilio» [STS –Penal– núm. 1803/2002, de 4 de noviembre (recurso núm. 236/2002), FD 2.º (Roj: STS 7291/2002)].

⁷⁶ SSTS –Penal– núm. 340/1997, de 7 de marzo (recurso núm. 359/1996), FD 3.º (Roj: STS 1646/1997); y núm. 261/2006, de 14 de marzo (recurso núm. 1396/2005), FD 1.º (Roj: STS 6328/2006).

⁷⁷ SSTC 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 5; y 54/2015, de 16 de marzo, FJ 5. Así, por ejemplo, en esta STC 54/2015, de 16 de marzo, se consideró que la falta de oposición del obligado tributario a la entrada de los funcionarios de la inspección tributaria en las dependencias de la empresa (sin advertirle de sus derechos –como el de oponerse a la entrada– como exigía el Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio) no era suficiente «pues su Reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspec-

4. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1993): *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, Madrid.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2008): «La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los Tributos», en *Impuestos*, núm. 11 (versión digital de la Ley).
- BOSCH CHOLBI, J. L. (2015): «La entrada y registro por la inspección de tributos en los domicilios de empresas y despachos profesionales: cuestiones problemáticas», en *X Congreso Tributario: La Justicia ¿Garantía del Estado de Derecho?*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2000): «El derecho a la inviolabilidad del domicilio frente a la actuación inspectora», en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 17.
- GARCÍA MORENO, V. A. (2015): «Procedimiento inspector, validez del consentimiento otorgado para acceder al domicilio y derecho a no autoincriminarse (a propósito de la STC 54/2015)», en *Carta Tributaria*, núm. 2.
- NAVARRO FAURE, A. (2008): «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138.
- ROJÍ BUQUERAS, J. M. (2000): «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos. Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio», en *Impuestos*, núm. 1 (versión digital de la Ley).

tora», tanto más cuanto la autorización administrativa que portaba la inspección «en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional» (FJ 6). Sin embargo, en la STS –Penal– núm. 352/1996, de 25 de abril [recurso núm. 2997/1994 (Roj: 2495/1996)] se admitía la mera falta de oposición como un consentimiento: «el que permitió que se entrase en su habitación y que se registrase la misma, sin poner ningún obstáculo ni manifestar oposición de clase alguna que tanto quiere decir como que prestó su consentimiento para la entrada y registro realizado» (FD 1.º). Lo importante es, a estos efectos, analizar «racionalmente, el comportamiento del propio interesado, “antes, durante y después”» [STS –Penal– núm. 340/1997, de 7 de marzo (recurso núm. 359/1996), FD 3.º (Roj: STS 1646/1997)].

Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto

Fiscal analysis of the conceptual aspects of the collaborative economy in the strict sens

Joan Pagès i Galtés

Universitat Rovira i Virgili (Tarragona-Reus)

RESUMEN: A partir de la década de los años ochenta del siglo veinte, se ha venido desarrollando el fenómeno denominado «economía colaborativa». La primera cuestión que plantea estriba en su definición. El presente trabajo pretende profundizar en su arquetipo, dando una definición estricta a través del análisis de sus distintos aspectos conceptuales y examinando las consecuencias fiscales que se derivan del mismo.

ABSTRACT: From the decade of the eighties of the twentieth century, the phenomenon known as «collaborative economy» has been developing. The first question that arises is its definition. This paper aims to deepen its archetype, giving a strict definition through the analysis of its different conceptual aspects and examining the tax consequences that derive from it.

PALABRAS CLAVE: economía colaborativa, impuesto sobre actividades económicas, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, obligaciones fiscales.

KEYWORDS: collaborative economy, tax on economic activities, tax on donations, value-added tax, income tax, corporate tax, tax on capital transfers, fiscal obligations.

1. EL ANÁLISIS HISTÓRICO EN LA METODOLOGÍA SEGUIDA POR EL PROFESOR ANTONIO APARICIO PÉREZ

Entre las diferentes líneas de investigación que siguió el profesor ANTONIO APARICIO PÉREZ, se encuentra la del análisis histórico de la Hacienda pública. A tales efectos siguió una metodología científica consistente en que la actividad financiera es un aspecto de la vida de los pueblos que refleja cómo es su sociedad y, a partir de esta premisa, procede al estudio de los distintos aspectos de la actividad financiera en el marco de un determinado período tem-

poral y ámbito espacial, obteniendo unas conclusiones que sirven a la inteligibilidad evolutiva de nuestra rama del derecho.

Así, en la introducción de una de sus obras más conocidas,¹ explica que «Un aspecto de esencial importancia de la vida de los pueblos lo ha constituido siempre el tema de la Hacienda Pública, entendida esta como el conjunto de la actividad financiera de los entes públicos», especificando que «cuando estudiamos los distintos aspectos de la actividad financiera, estamos reflejando la sociedad del momento, sus hábitos, su comercio, su administración y gobierno. Más aún, también estamos proyectando una parte de su futuro, pues también las cosas futuras forman parte de la historia ya que tras el análisis del presente se puede predecir el futuro, se puede intuir el porvenir».

En el presente trabajo partiremos de la metodología seguida por el profesor ANTONIO APARICIO, asumiendo que la fiscalidad de la economía colaborativa viene a reflejar la sociedad de nuestro momento, caracterizada por adoptar como hábito el uso de las plataformas de internet, especialmente activas en el ámbito de un comercio que se aparta del clásico comercio mercantilista para adentrarse en un comercio alternativo. Y si, como manifiesta el citado profesor, examinando el presente ya «se puede intuir el porvenir», en el caso que ahora nos ocupa, veremos si la economía colaborativa ha llegado para quedarse, en cuyo caso el futuro de la fiscalidad de la economía colaborativa pasará por focalizar los problemas que actualmente presenta para así poderles dar una solución adecuada.

De acuerdo con esta metodología, nuestro trabajo se centrará en dilucidar qué se entiende por economía colaborativa y, a partir de aquí, examinaremos los puntos más significativos de su fiscalidad.

2. DEFINICIÓN ESTRICTA DE ECONOMÍA COLABORATIVA

A la hora de estudiar la economía colaborativa, conviene previamente definir qué entendemos por ella. A tales efectos, consideramos que un método adecuado es el de concretar cuáles son sus aspectos conceptuales, pues nos servirá para concretar su definición en sentido estricto y, a partir de aquí, ya podremos analizar su preciso encaje en las distintas ramas del conocimiento, como es la rama jurídica relativa al Derecho financiero-tributario.

De este modo, nuestro trabajo consiste en precisar los distintos aspectos que delimitan la esencia conceptual de la economía colaborativa, examinando sistemáticamente su tratamiento fiscal.

Empecemos, pues, por dar una primera aproximación del concepto de economía colaborativa para, acto seguido, ir especificando, uno a uno, el sentido más estricto de sus aspectos conceptuales en sede de teoría general, y

¹ Nos referimos a APARICIO PÉREZ (2012), *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (Años 284 a 476 d. C.)*, 19 y 20. Otras monografías significativas del autor en materia de historia de la fiscalidad son APARICIO PÉREZ (2006), *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*; APARICIO PÉREZ (2007), *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: años 476-1469)*, y APARICIO PÉREZ (2008), *La fiscalidad en la Historia de España (Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.)*.

así poder analizar de forma sistemática sus consecuencias fiscales más elementales.

La Comisión Europea² se ha referido a la economía colaborativa como:

modelos de negocio en los que las actividades facilitadas por plataformas de internet que crean un espacio de mercado abierto para el uso temporal de bienes y servicios, a menudo provistos por particulares. La economía colaborativa implica tres categorías de actores:

1) los proveedores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y habilidades, que pueden ser particulares ofreciendo servicios de forma ocasional (pares) o proveedores profesionales de servicios;

2) usuarios de estos servicios;

3) plataformas de economía colaborativa que conectan a los proveedores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos, asegurando asimismo la calidad de estas transacciones, por ejemplo, a través de servicios postventa (gestionando quejas), servicios de seguros, etcétera.

Las transacciones de economía colaborativa a menudo no conllevan un cambio de propiedad y pueden ser llevadas a cabo con causa onerosa o lucrativa.

A la vista de esta definición y de otras aportaciones doctrinales, para LUCAS DURÁN (2017), pág.135, cabe decir a modo de resumen «[...] que la economía colaborativa se refiere a operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo básicamente entre particulares en relación, generalmente, con recursos ociosos (de bienes y tiempo –si es que puede entenderse como un recurso ocioso–), siendo así que las personas oferentes de dichos bienes y servicios se ponen en contacto a través de plataformas de internet».

A nuestro modo de ver, el arquetipo de la economía colaborativa viene determinado por una serie de aspectos, concretos y precisos, que lo delimitan y que sirven para obtener su definición en sentido estricto.

Y así, podemos decir que, en un sentido estricto la economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado al consistir en un modelo de negocio jurídico que, encontrando su causa económico-social en la voluntad de ahorrar, tiene como finalidad compartir o reutilizar bienes y servicios sirviéndose de plataformas de internet para poner en contacto a dos particulares, uno oferente y otro receptor, a los efectos de celebrar un contrato que, de ser oneroso, la contraprestación tiende a la mera cobertura de costes.

Ni que decir tiene, también cabe formular otras acepciones de la economía colaborativa en un sentido más amplio, pero hemos de ser conscientes que ello implicará acercarse al concepto de economía de mercado y, por tanto, la línea entre ambos tipos de economía se difuminará.

Pasemos a ver analíticamente los distintos aspectos conceptuales de la economía colaborativa que justifican la definición estricta por nosotros propuesta.

² COMISIÓN EUROPEA, *Commission staff working document accompanying the document «Communication from the Commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions – A European agenda for the collaborative economy – supporting analysis»*, COM /2016, 356 final, documento SWD (2016) 184 final, de 2 de junio de 2016), pág. 5 (traducción realizada por LUCAS DURÁN (2017) pág. 135, a partir de la versión inglesa del documento).

3. ASPECTO CAUSAL

3.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa encuentra su origen en las circunstancias económico-sociales y tecnológicas que promueven la posibilidad de compartir el uso de bienes y servicios de forma generalizada.³

En este marco, entendemos que el arquetipo de la economía colaborativa es la que se origina gracias a una doble causa:

- Por un lado, una causa económico-social que impulsa a los ciudadanos a ahorrar, obteniendo bienes y servicios a un precio más reducido que el de mercado y, a la vez, ayudar a otros particulares.
- Y, por otro lado, una causa tecnológica, que facilita la interacción entre particulares, cual es la eclosión de las plataformas de internet, las cuales se erigen en el aspecto instrumental de la economía colaborativa del que trataremos en el próximo subapartado 5.1.

Se trata de dos causas cuya confluencia se ha dado recientemente, pues la aludida causa económico-social encuentra su raíz en las crisis económicas que se padecieron a finales del pasado siglo xx.⁴ Ciertamente con anterioridad también se padecieron otras crisis, pero estas no coincidieron en el tiempo con la aludida causa tecnológica, es decir, con la aparición de internet cuyo uso se empezó a generalizar entre la ciudadanía, precisamente, a partir de la década de los ochenta del siglo xx, siendo su crecimiento

³ Como explica LUCAS DURÁN (2017), pág. 132. «La irrupción en los últimos (y especialmente desde 2008) de la citada economía colaborativa no parece haber sido casual y sí, en cambio, venir asociada a dos factores significativos: por un lado, la creciente tasa de penetración de internet en los hogares; de otro lado, el estallido de la última crisis financiera desde 2007-2008, que ha propiciado patrones de consumo más creativos, fundados en el mejor aprovechamiento de los recursos particulares más habituales (vivienda, vehículo, enseres personales, así como dinero); y, del mismo modo, sacando máximo partido a las habilidades personales en nuevos canales de distribución (particular-particular) distintos de los habituales y más clásicos (empresa-consumidor)». Por su parte, FERNÁNDEZ COBO (2016/2017), pág. 67, con referencia al fenómeno del consumo colaborativo, explica que su «[...] razón de ser se halla en una utilización más eficiente de los recursos escasos a disposición de los individuos [...], facilitando múltiples oportunidades de negocio [...] a través del uso de plataformas digitales como infraestructuras de soporte». En la misma línea, SANGHO TUERO (2018), pág. 146, con referencia al *crowdfunding*, tras explicar que ha existido desde antiguo «La «cultura del dar» recursos para el desarrollo de un proyecto y, su paralelo, la «cultura del pedir»», sostiene que «Lo que ha cambiado es el medio en el que se realizan dichas actividades que no es otro que internet, la red de comunicaciones mundial. Por otra parte, también han cambiado aspectos vinculados a la sociología pues las personas, cada día son, y pueden serlo, más participativas y activas en lo público», especificando que el notable incremento de las iniciativas de *crowdfunding* también se debe a «los recortes en flujo económico procedente del mercado financiero tradicional al frente del cual se encuentra el sector bancario, impuestos tras la crisis económica mundial de 2008».

⁴ Así, en las entradas «crisis de la década de los 80» y «crisis de la década de los 90» de las páginas de internet que se indican, se explica que en la década de los años 80 ya se fraguó una crisis a raíz del endeudamiento de los países latinoamericanos (www.zonaeconomica.com), siendo que «A principios de la década de 1990 los países desarrollados se vieron afectados por una crisis económica y financiera originada por el estallido de la burbuja inmobiliaria en Japón en 1990 y agravada con las tensiones del precio del petróleo ocasionadas por la Guerra del Golfo, que afectaron a la inflación» (<https://es.m.wikipedia.org>).

exponencial,⁵ y viéndose acompañado por la aparición de la crisis de 2007, cuyos efectos aún hoy, en 2019, estamos padeciendo.⁶

3.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto causal de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en una doble causa, económico-social y tecnológica, cuya confluencia se ha dado a partir de la década de los años ochenta del siglo pasado.

Estamos, pues, ante un fenómeno que, al ser nuevo, plantea inevitablemente nuevos problemas en los diversos ámbitos donde se manifiesta, siendo uno de ellos el fiscal.

Una de las formas en que podemos clasificar los nuevos problemas que la economía colaborativa plantea en el ámbito fiscal consiste en agruparlos según respondan a la vigente normativa o a su eventual reforma.

A nuestro modo de ver, en el ámbito fiscal, estos problemas pueden ser de dos tipos:

- *De lege data*. Nos referimos a las cuestiones que plantea la tributación de la economía colaborativa en el sistema fiscal vigente. En la medida que el sistema fiscal vigente no está pensado para la economía colaborativa, el intérprete ha de hacer un esfuerzo para concretar cómo le resulta aplicable la actual normativa tributaria.
- *De lege ferenda*. Nos referimos a las cuestiones que plantea la reforma del sistema fiscal vigente a los efectos de adaptarlo a la economía colaborativa. En este ámbito se trata, en suma, de proponer las reformas que se estimen adecuadas para corregir los defectos advertidos en la normativa actual.⁷

4. ASPECTO TELEOLÓGICO

4.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa tiene como finalidad compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor apro-

⁵ Así se dice en la entrada «internet» de la popular enciclopedia <https://es.m.wikipedia.org>.

⁶ Así, en la entrada «crisis económica de 2017» de <https://es.m.wikipedia.org> se dice que se trata de una crisis económica que se ya la conoce como «gran recesión».

⁷ Como veremos más adelante, la doctrina se ha ocupado de estos problemas. A los simples efectos de poner en evidencia su relevancia, resulta significativo aludir al Plan de Control de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –AEAT– para el año 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017 de la Dirección General de la AEAT –BOE de 27 de enero–). Como explica MONTESINOS OLTRA (2017), pág. 6, «la preocupación por la economía colaborativa o de plataforma sigue presente a través de la alusión «nuevos modelos de negocio» que se enmarcan dentro de la economía digital». Por su parte), PASTOR DEL PINO (2017), pág. 164, al tratar de la economía colaborativa y la fiscalidad, dice «es evidente, que nos encontramos en un ámbito en el que se entremezclan actuaciones contrapuestas, de anhelos de un nuevo proceder económico y social basado en usos más racionales, junto a posibles actuaciones de planificación fiscal agresiva que se pueden servir de la especificidad de esta forma de actuación económica para eludir gravámenes fiscales, debiendo la regulación tributaria conjugar ambas realidades».

vechamiento.⁸ De este modo, la economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado caracterizada «por la sobreproducción y el autoconsumo», lo cual determina que cada vez sea menos equilibrada y sostenible (RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 55).

En este marco, entendemos que, en un sentido negativo, el arquetipo de la economía colaborativa es el que se contrapone a estos dos conceptos:

1) Se contrapone a la «sobreproducción», entendida como la llevanza al límite de la explotación de recursos, cosa por la que la economía colaborativa se aleja de la maximalización de beneficios económicos para acercarse a las formulaciones económicas sin ánimo de lucro.⁹ De tal manera que la economía colaborativa no se centra en la tradicional obtención de rendimientos a través de contraprestaciones pecuniarias por la adquisición de bienes o el disfrute de servicios, antes al contrario, tiende a los negocios jurídicos basados en alguna suerte de liberalidad y, caso de mediar contraprestación, esta se regirá por reglas distintas a las del mercado, lo que determina que, por un lado, no deba extrañar que la contraprestación sea de tipo apecuniario, es decir, *in natura* o en servicios; y, por otro lado, que, en un sentido económico, la contraprestación tienda a la renta cero.

2) Se contrapone al «autoconsumo», entendido como consumo destinado al provecho egoísta de cada individuo en particular, cosa por la que la economía colaborativa se aleja del consumo mercantilista. De tal manera que la economía colaborativa busca el consumo colectivo, el compartir bienes y servicios en el seno de una comunidad de usuarios, lo que nos conduce a su aspecto subjetivo que será tratado por nosotros en el subapartado 6.1.

Paralelamente, en un sentido positivo, el aspecto teleológico de la economía colaborativa se centra en un aprovechamiento compartido o de reutilización de bienes y servicios que, de generar algún rendimiento para el oferente, tienda a la mera cobertura de costes, lo cual nos conduce a su aspecto objetivo que será tratado por nosotros en el subapartado 7.1.

⁸ En este sentido, BOSTMAN y ROOGER, 2010, pág. 34 (en la traducción realizada a partir de su versión inglesa por LUCAS DURÁN, 2017, pág. 134), indican que «[...] el consumo colaborativo está permitiendo a la gente darse cuenta de los enormes beneficios de acceder a productos y servicios sin ostentar propiedad sobre bienes y, al mismo tiempo, ahorrar dinero, espacio y tiempo; hacer nuevos amigos; y volver a ser nuevamente ciudadanos activos. Las redes sociales y las tecnologías en tiempo real están haciendo posible superar modelos desfasados de hiperconsumo y crear sistemas innovadores basados en el uso compartidos». Por su parte, RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 56, explica que «la CNMC [Comisión Nacional del Mercado de la Competencia] ensalza los efectos de la economía colaborativa para dar uso a recursos infratutilizados –viviendas, automóviles, etc.–». Con referencia expresa a los denominados «alojamientos colaborativos», DESTANDO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 9, enumeran entre sus ventajas la circunstancia que «Permite la rentabilización de bienes infratutilizados y la asignación eficiente de recursos».

⁹ Con referencia a la financiación colectiva o *crowdfunding*, PASTOR DEL RÍO, 2017, pág. 176, explica que los motivos de los inversores «permite anuar objetivos puramente onerosos de maximalización de beneficios, con otros no estrictamente económicos de carácter social, ético o idealista». En la misma línea, SANCHO TUERO, 2018, pág. 149, advierte que es «un punto clave de las campañas de *crowdfunding* la creación de una comunidad alrededor del proyecto, la idea o el producto». Respecto a los alojamientos turísticos, ARANA GARCÍA, 2018, pág. 19, explica que sus orígenes se encuentran «en formas colaborativas de economía y, por tanto, sin ánimo de lucro».

4.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto teleológico de la economía colaborativa en su acepción estricta, la finalidad del oferente de bienes y servicios no es la obtención de un máximo beneficio económico, antes al contrario, su finalidad oscila entre la renuncia a la obtención de beneficio económico alguno y la obtención de un beneficio económico tendencialmente limitado a la cobertura de costes.

Ello implica, por tanto, que estemos ante los conceptos de:

- 1) Liberalidad. De prestación sin contraprestación, cuyo ejemplo paradigmático es el contrato de comodato,¹⁰ lo cual nos conduce al gravamen de las donaciones.
- 2) Renta cero. De prestación cuyo valor es equivalente a la contraprestación, cuyo ejemplo paradigmático es el contrato de permuta –o trueque–¹¹ cuando las prestaciones que se intercambian tienen parejo valor económico, lo cual nos conduce al gravamen de las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios de forma onerosa, ya consideradas como indicativas de la capacidad económica del receptor, ya consideradas como indicativas de la capacidad económica del oferente.

Finalmente, a la vista del elemento teleológico ahora examinado, debemos destacar que, en la medida que los tributos pueden tener finalidades extrafiscales, sirviendo a objetivos distintos a la mera recaudación (*cf.* art. 2.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–), y en la medida se considere que la economía colaborativa comporta un beneficio social, estará justificado que el legislador contemple medidas tributarias tendentes a darle un trato beneficioso.¹²

¹⁰ Regulado en los arts. 1741 y ss. del Código civil estatal y, definido por ALBALADEJO, 1982, pág. 338, como «el contrato por el cual dos personas acuerdan la entrega por una (comodante) a otra (comodatario) de una cosa para que la use gratuitamente y la devuelva después».

¹¹ Regulado en los arts. 1538 y ss. del Código civil estatal y definido por ALBALADEJO, 1982, pág. 94, como «un contrato por el que cada uno de los contratantes se obliga a transmitir al otro una cosa (o derecho) a cambio de la (o del) que este se obliga a transmitirle a él».

¹² Así, PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 176 y 177, tras advertir que en algunos países de nuestro entorno ya se ha llevado a cabo alguna medida de fiscal que beneficia las intervenciones propias de la economía colaborativa, entiende que «Dicha medida resulta de interés si se quiere promocionar efectivamente este tipo de intervenciones, y promocionar el beneficio social o general que pueden reportar, frente al simple beneficio económico del prestador». La misma autora, analizando la normativa reguladora del *crowdfunding*, explica que uno de los motivos que limitan el desarrollo de este instituto propio de la economía colaborativa radica en «la insuficiente compensación, vía incentivos, que se proporciona a los sujetos intervinientes, fundamental para impulsar definitivamente esta forma de financiación sujeta a importantes riesgos y a considerables cargas tributarias». En la misma línea, también con ocasión del *crowdfunding*, SANCHO TUERO, 2018, págs. 152 a 154, destaca que la normativa italiana contenida en el art. 25.4 del Decreto *Crescita bis* o *Crescitalia 2.0* (Decreto-*legge* 18 ottobre 2012, n. 179), reconoce un tratamiento fiscal más favorable a las «*startups* innovadoras con vocación social» caracterizadas por operar exclusivamente en los sectores señalados en el artículo 2.1 del Decreto Legislativo regulador de la empresa social», criterio que, partiendo de GARCÍA CALVENTE, 2015, pág. 21, considera amparado en la función extrafiscal del sistema tributario), pues tal función «ampara la incentivación fiscal de actuaciones relacionadas con el bien común».

5. ASPECTO INSTRUMENTAL

5.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa se sirve de plataformas susceptibles de poner en contacto al proveedor de bienes o servicios con el usuario.¹³ De esta manera, semejantes plataformas de contacto son un elemento del aspecto causal de la economía colaborativa tratado en el subapartado 3.1 que, al unísono, integran su aspecto instrumental ahora comentado, siendo que, además, también conforman un elemento del aspecto objetivo que examinaremos en el próximo subapartado 6.1.

Bajo este planteamiento, centrándonos ahora en el aspecto instrumental, entendemos que el arquetipo de la economía colaborativa es la utilización de las plataformas de internet, pues gracias a ellas se ha dado un salto cualitativo en la puesta en contacto entre proveedor (oferente) y usuario (receptor), adquiriendo una sencillez y rapidez como nunca antes se había alcanzado, maximalizándose así su eficacia y eficiencia.

Es más, si el instrumento característico de la economía colaborativa es la utilización de las plataformas de internet, podemos a su vez advertir que el arquetipo de estas plataformas viene delimitado por estas tres características:

1) Actividad económica. Resulta indiferente al concepto estricto de economía colaborativa que la «plataforma de internet» desarrolle su intermediación en el ejercicio de una auténtica actividad económica o, por el contrario, actué como un particular. Aun así, lo cierto es que las características de la intermediación que nos ocupa fuerzan a sostener que su arquetipo es el de una actividad económica en la medida que en la práctica siempre se ejerce de forma habitual –y no meramente esporádica u ocasional– una ordenación por cuenta propia del trabajo y del capital con la finalidad de intervenir en el mercado poniendo en contacto oferentes y demandantes de bienes y servicios. Por tanto, hemos de concluir que tales plataformas son un sujeto intermediario que ejerce una actividad económica. Es más, lo ordinario es que, como suele acontecer en el ejercicio de las actividades económicas, tiendan a perseguir ánimo de lucro, buscando la maximalización de beneficios.¹⁴

¹³ En este sentido, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, a la hora de analizar los modelos de negocio derivados de la economía colaborativa, dice: «la plataforma de internet (mediadora)), por general, de los bienes y servicios ofertados en el ámbito de la economía colaborativa), es un *sine qua non* de los modelos de negocio que analizamos». RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 55. a la hora de explicar las transformaciones que supone la economía colaborativa frente a la economía de mercado, dice que «Internet, la nueva era digital, así como la tecnología omnipresente han propiciado estas transformaciones». PASTOR DEL PINO, 2017, pág. 164, a la hora de comentar la peculiar naturaleza del fenómeno colaborativo, destaca especialmente «la finalidad del propio objetivo de colaboración y de intermediación de una plataforma *on line* de contacto entre los sujetos intervinientes». DESDESTAN-DO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 9, opinan que «La economía colaborativa, impulsada a través de plataformas virtuales tiene, desde hace años, una importancia creciente. Las tecnologías han abierto nuevos espacios y formas de relación, de transacción y de prestación de servicios que hasta ahora se realizaban por los cauces tradicionales o convencionales». Con referencia al *crowdfunding*, R. SANCHO TUERO, 2018, pág. 148, considera que su éxito se debe a que «las partes que intervienen en la relación (financiadores, financiados y plataforma) se mueven en la Red», lo que comporta una «dimensión potencialmente transnacional de los proyectos propuestos».

¹⁴ Así, GARCÍA-MOYA GARCÍA, 2018, pág. 4, advierte que la práctica habitual de las plataformas en las que se sustenta el consumo colaborativo se inserta dentro de la economía tradicional, «no

2) Relación con los oferentes y demandantes. De ahí que, continuando con el arquetipo, entendamos que la relación de la plataforma con los oferentes y demandantes tendencialmente se limite a una mera intermediación, de tal manera que cuanto más desvinculada esté la plataforma de la operación subyacente que se da entre estos dos sujetos, más nos acercaremos al esquema puro de la economía colaborativa, mientras que, en caso contrario, nos alejaremos del mismo para acercarnos a prácticas propias de la economía de mercado donde la plataforma puede llegar a convertirse en un oferente más de la relación subyacente respecto de la cual también hace de intermediaria.¹⁵

3) Naturaleza jurídica. Aun cuando nada impide que quien ejerza tal actividad económica sea una persona física o un ente sin personalidad, lo ordinario es que sea una persona jurídica, singularmente una sociedad anónima o de responsabilidad limitada.¹⁶

5.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto instrumental de la economía colaborativa en su acepción estricta, tenemos que entre el oferente y el receptor de bienes o servicios media un sujeto intermediario cuya actuación instrumental se desarrolla a través de una plataforma de internet que, en la normalidad de los casos, tiene personalidad jurídica y ejerce una actividad económica.

Bajo este planteamiento, las principales cuestiones fiscales que se presentan pueden esquematizarse como sigue:

1) Imposición estatal directa. Aquí habrá que diferenciar según el titular de la plataforma sea una persona física o jurídica, y según sea residente o no. Caso de que sea una persona física residente, estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y caso de que sea una persona jurídica residente, estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades (IS). En cambio,

encontrándonos ante una relación inter partes eminentemente social y de colaboración, sino ante una relación inter partes abiertamente comercial y lucrativa, posicionándose la plataforma de intermediación como una empresa con ánimo de lucro que obtiene beneficios de su actividad intermediadora».

¹⁵ Así, PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 172 y 173, considera que cuando las plataformas de internet también actúen como prestadoras de servicios subyacentes, se estará «desvirtuando la propia naturaleza de la actividad colaborativa». Buena prueba de ello nos la da la normativa del Reino Unido, comentada por la misma autora (pág. 165), según la cual «las personas que prestan servicios personales a través de una plataforma son consideradas verdaderos trabajadores por cuenta ajena, si efectivamente el trabajo está bajo el control de la plataforma». De ahí que, en tales casos, «se prevé la regulación de un gravamen sobre los intermediarios de empleo». Adviértase que, en este supuesto, la plataforma actúa no solo como intermediaria entre el oferente original (el prestador de servicios personales) y el receptor (la persona demandante que recibe estos servicios), sino, además, como un oferente derivado (pues el oferente original se convierte en un trabajador dependiente de la plataforma). Se da, en suma, una mixtura respecto a la plataforma, la cual actúa como intermediario y, a la vez, como oferente-derivado.

¹⁶ Como pone de manifiesto LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, «Dicha plataforma puede, en principio, ser una persona física o jurídica, o bien un ente sin personalidad (*v. gr.* comunidad de bienes). Ello no obstante, lo habitual será que tal sujeto se constituya en una sociedad mercantil de capital, generalmente anónima o de responsabilidad limitada».

si es una persona, física o jurídica, no residente, estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR), donde habrá que diferenciar según la plataforma de internet sea un no residente con establecimiento permanente, o un no residente sin establecimiento permanente.

Como explica LUCAS DURÁN (2017), *de lege data*, cuando las plataformas sean sujetos residentes no habrá singularidad digna de relevancia;¹⁷ pero, como también explica el mismo autor, pág.167, en distinta situación nos encontramos cuando las plataformas sean sujetos no residentes, sobre todo si no disponen en el Estado español de un establecimiento permanente pues, «En tales casos, y siempre cuando no exista un convenio aplicable para evitar la doble imposición, lo habitual será que los beneficios relacionados con las intermediaciones realizadas en relación con las ventas de bienes y servicios producidas en España no tributen en nuestro Estado conforme a las reglas aplicables en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ello resulta, sin embargo, en una ingente pérdida de ingresos fiscales para el Estado español».

De *lege ferenda* siguiendo a este autor, sería conveniente renegociar los convenios de doble imposición a los efectos de evitar semejante pérdida de ingresos fiscales y, en su defecto, adoptar medidas unilaterales.¹⁸

2) Imposición estatal indirecta. Respecto al impuesto general sobre el consumo, representado por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA),¹⁹ se plantean varias cuestiones, como son: Si la intermediación de la plataforma es gratuita, no se devenga IVA por este servicio, pero se suele generar la cuestión de la sujeción al IVA por la publicidad que ordinariamente contiene la plataforma;²⁰

¹⁷ Con referencia al supuesto más habitual consistente en que las plataformas de internet sean personas jurídicas, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, dice: «Si la plataforma de internet tiene su residencia en España (como sería el caso, por ejemplo, de Cabify), habrá de tributar en nuestro país por el IS por las rentas que obtenga fuera o dentro de él, aun cuando por las rendas foráneas o asimiladas (*v. gr.* dividendos, rentas derivadas de transmisiones de valores y rentas de establecimientos permanentes percibidas en el extranjero) puedan existir exenciones relevantes [*cf.* arts. 21 y 22 de la LIS]. La cuestión no tiene singularidades remarcables respecto a la tributación de otras empresas también residentes en España, por lo que se realiza una remisión general a la problemática fiscal habitual de las empresas en el IS».

¹⁸ LUCAS DURÁN, 2017, pág. 167, sostiene que semejante pérdida de ingresos fiscales «podría evitarse renegociando bilateralmente los convenios para evitar la doble imposición de los países donde normalmente mantienen la residencia fiscal tales plataformas; Irlanda, Países Bajos, Luxemburgo, etcétera y redefiniendo el concepto de establecimiento permanente como lugar donde se produzca una presencia digital significativa atendiendo a diversos parámetros (titulares de las tarjetas con las que se abonan los servicios y bienes, existencias en páginas web en el idioma español y destinada al público nacional, etcétera). En caso de negarse tales países a la renegociación de los referidos tratados fiscales internacionales, lo más adecuado sería acaso denunciar los convenios bilaterales con dichos Estados al tiempo de aprobarse normas internas que hagan tributar en España (como punto de conexión de las rentas obtenidas en el país) aquellas personas que ostenten en el territorio español una presencia digital significativa».

¹⁹ U otros tributos similares, como son el Impuesto General Indirecto Canario, aplicable en las Islas Canarias; o el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, aplicable en Ceuta y Melilla.

²⁰ En efecto, si es gratuita, esto es, sin cobrar cuantía o comisión alguna a las partes intervinientes, (como ocurre por ejemplo en la plataforma Couchsurfing para los servicios más básicos), LUCAS DURÁN, 2017, pág. 154, advierte que entonces de tal negocio jurídico de mediación no derivaría obligación alguna en el ámbito del IVA), pero «y dado que aun tales plataformas de

mientras que si la intermediación de la plataforma es onerosa, surge la cuestión de la localización a efectos del IVA de la operación que realiza.²¹

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), LUCAS DURÁN, 2017, pág. 157, advierte que se trata de un tributo que grava, entre otros supuestos, «[...] las transmisiones onerosas de bienes entre parti-

economía colaborativa que ofertan servicios gratuitos disponen por lo general ingresos derivados de prestaciones *premium* o de publicidad, en tales casos sí se generarían obligaciones fiscales».

²¹ En efecto, si es onerosa, esto es, la plataforma intermediaria cobra por sus servicios, resulta preciso deslindar el servicio que se está llevando a cabo por la propia plataforma intermediaria de internet y la operación subyacente relativa a la prestación de servicios o entrega de bienes entre oferente y receptor llevada a cabo gracias a la intermediación de la plataforma.

Como explica LUCAS DURÁN, 2017, págs. 153 y 154, partiendo de FALCÓN Y TELLA, 2014, pág. 14, «en la mayoría de los casos, los dos supuestos ambos referidos pueden deslindarse, nítidamente, Así pues, en lo que concierne a Airbnb y plataformas similares, nada tiene que ver la cantidad que se paga al titular de los derechos sobre el bien inmueble por su alquiler temporal (o, eventualmente, por servicios de limpieza), con la comisión por el servicio de mediación de la plataforma: este último pago es el que se tendría en cuenta a los efectos que ahora analizamos. Sin embargo, en otros supuestos el referido deslinde no es tan sencillo. Si tenemos en cuenta la plataforma Uber (u otras similares como Cabifay), lo cierto es que la prestación del servicio de mediación entre conductor y usuario del servicio de transporte y, por otro lado, la prestación del propio servicio de transporte, se hallan íntimamente relacionadas hasta el punto de que es la plataforma de economía colaborativa quien fija uno de los elementos esenciales del servicio (el precio). Siendo ello así, podría acaso postularse que Uber o Cabifay prestan materialmente el servicio de transporte, lo que es relevante a la hora de determinar la tributación en el IVA y, esencialmente, la sujeción a tributación en territorio español y la persona que ha de repercutir el citado impuesto por tal servicio».

Cuando se trata de un servicio de mera intermediación que se deslinda perfectamente de la operación subyacente, LUCAS DURÁN, 2017, págs. 154 a 156, entiende que, «si bien existen reglas de localización específica para los servicios prestados por vía electrónica y un régimen singular para tales supuestos, lo cierto es que en la mayoría de los casos los servicios prestados no podrán considerarse como tales, sino como servicios de mediación». De ahí que, de conformidad con las reglas de localización de operaciones previstas en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), quepa concluir que «en la medida en que la localización de los servicios subyacentes se entienda realizado en España, el IVA del servicio de mediación también debe reputarse realizado en nuestro país y, en consecuencia, habrá de repercutirse el impuesto a los tipos fijados en nuestra normativa e ingresarse (deducidas las oportunas cuotas deducibles) en la Administración tributaria española».

Cuando se trata de un servicio de intermediación que se vincule estrechamente con el precio final prestado, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 56, considera que las reglas de localización son bastante más claras. Así, centrándose en los servicios de transporte de viajeros, considera que si la empresa de mediación no está establecida en España (como será el caso de Uber), resultará aplicable el artículo 70. Uno. 2.º de la LIVA, según el cual se entienden servicios realizados en territorio español «los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario» por la parte del trayecto que discurra en España; mientras que si la empresa de mediación se encuentra establecida en la sede de aplicación del impuesto español (como es el caso de Cabify), deberá repercutirse el IVA siguiendo el régimen especial de las agencias de viaje, pues «cabe entender que [las] referidas plataformas [...] actúan en nombre propio respecto de los viajeros y utilizan en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales (art. 141. Uno. 1.º LIVA)», siendo que «en dichos casos la prestación «se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación» (art. 144 LIVA), esto es, en nuestro país».

culares, así como los arrendamientos de bienes no gravados por el IVA (como sería el caso de las viviendas y, según la interpretación de la Dirección General de Tributos, las viviendas de uso turístico siempre que no se presen servicios de la industria hotelera)», siendo que, de conformidad con el artículo 8.a) y f) del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR de la LITPAJD), el sujeto pasivo contribuyente será el adquirente o el arrendatario de los bienes.

Pues bien, este autor, a nuestro juicio con total acierto, de *lege ferenda* propone que «en un futuro podría nombrarse, por facilidad de gestión, sustituto del contribuyente a la propia plataforma que media en los pagos de bienes o alquileres».

3) Tributación autonómica. Siguiendo con LUCAS DURÁN, 2017, págs. 157 y 158, cabe destacar que las Islas Baleares y Cataluña han establecido un impuesto que recae sobre las estancias turísticas.²² En ambos impuestos, el sujeto pasivo contribuyente es quien realiza la estancia turística, considerándose sustituto del contribuyente al titular de la instalación turística donde se realiza la estancia y, contemplándose, además, una serie de supuestos de responsabilidad tributaria que afectan a los intermediarios que contratan en nombre del contribuyente (básicamente, las agencias de viaje).

Pero la legislación catalana va más allá y también reconoce una figura que denomina «asistente en la recaudación del impuesto» que puede actuar a través de convenios con la Administración tributaria catalana como recaudador del referido impuesto e ingresar posteriormente en las arcas autonómicas. Como advierte el citado autor partiendo de doctrina precedente (ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA, 2016, pág. 33), con esta figura se «está pensando básicamente en las plataformas intermediarias en la contratación de viviendas de uso turístico del tipo Airbnb, imitando otras acciones similares que se han llevado a cabo en países como Estados Unidos, Francia, Holanda o Italia».

En este marco, la propuesta que de *lege ferenda* desarrolla el autor que estamos siguiendo estriba en que el legislador debería establecer que en los impuestos sobre pernoctaciones turísticas las plataformas intermediarias tuvieran la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente. También nosotros consideramos que es una propuesta razonable en la medida

²² Por lo que respecta al impuesto balear, decir que se estableció inicialmente por la Ley balear 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre Estancias en Empresas Turística de Alojamiento; siendo que, una vez derogada dos años después de su aprobación, ha sido reintroducido por la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible. Su reglamento ha sido aprobado por el Decreto balear 35/2016, de 23 de junio. Por lo que respecta al impuesto catalán, decir que se estableció inicialmente por la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos; siendo que actualmente su regulación legal se encuentra en los arts. 22 a 50 de la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativa, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de carbono. Su reglamento ha sido aprobado por el Decreto catalán 129/2012, de 9 de octubre.

que serviría a la facilidad gestora del impuesto.²³ Precisamente, este es el criterio que con carácter general contempla el Proyecto normativo italiano donde se prevé convertir a las plataformas gestoras en sustitutos del contribuyente.²⁴

4) Tributación local. Por lo que respecta a la tributación local de las plataformas de internet propias de la economía colaborativa, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 159, destaca su sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) sobre la base de lo dispuesto en el artículo 78.1 (hecho imponible) del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TR de la LRHL). Según hemos explicado, el arquetipo de las plataformas de intermediación es que sean personas jurídicas, lo cual tiene una doble consecuencia a efectos del IAE:

En primer lugar, en la medida que se trate de persona jurídicas, tales plataformas no gozarán de la exención subjetiva contemplada por el artículo 82.1.c) del TR de la LRHL (circunscrita solo a las personas físicas), aunque sí se podrán beneficiar de la exención mixta contemplada en el mismo precepto legal para las entidades que sean sujetos pasivos del IS o del IRNR, de tal manera que estarán exentas cuando su cifra de negocios sea inferior a 1 000000 de euros.

En segundo lugar, entendemos que su clasificación será en la Sección 1.^a de las tarifas del IAE, que es donde, por imperativo de la regla 3.^a 2 y 3, de la Instrucción del IAE,²⁵ se clasifican todas las actividades empresariales, así como las actividades profesionales que no sean realizadas por personas físicas.

A nuestro modo de ver, la singularidad que presentan las plataformas colaborativas que estamos examinando, aconsejaría de *lege ferenda* que paralelamente fueran tratadas de forma singular en las tarifas mediante cuotas de carácter nacional.²⁶

²³ Y es que «resulta más sencillo controlar al actor que dispone de toda la información (plataforma) que a cientos de miles, cuando no de millones (usuarios de las plataformas en concepto de arrendadores). Además, tal obligación a cargo de la plataforma intermediaria implicaría una mayor transparencia en la contratación de los servicios, al informar tal plataforma de todos los cargos que se realizarán en relación con la estancia turística que va a producirse».

²⁴ Nos referimos a la «*Proposta di legge: "Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione"* (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 166 y 167, quien explica al respecto que esta Propuesta «también interviene en la regulación subjetiva del gravamen, convirtiendo a los gestores de las plataformas digitales en sustitutos tributarios, exigiéndoles de este modo disponer de establecimiento permanente en Italia, en el caso de tener residencia en el extranjero».

²⁵ Cf. RD Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre, por el que se aprueban las Tarifas e Instrucción del IAE.

²⁶ Ciertamente, LUCAS DURÁN, 2017, págs. 159 y 160, considera que las actividades económicas ejercidas por plataformas como Uber o Cabify, estarían clasificadas en la agrupación 61 de la Sección 2.^a de las tarifas del IAE («Gestores o intermediarios en las operaciones de transporte y conductores de vehículos terrestres»), mientras que plataformas como Airbnb se clasificarían en la agrupación 79 de la misma Sección 2.^a («Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p.»). A nuestro modo de ver, este criterio sería acertado si las actividades económicas fueran desarrolladas por personas físicas; sin embargo, cuando sean desarrolladas por personas jurídicas o entes sin personalidad debe tenerse en cuenta la Regla 3.^a 3 de la Instrucción, según la cual: «Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por perso-

5) Obligaciones formales. Como explica LUCAS DURÁN, (2017), págs. 160 a 168, en este punto destaca que el artículo Primero. Once del RD 1070/2017, de 29 de diciembre, que modificó el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado el RD 1065/2007, de 27 de julio (RGIT) a los efectos de añadirle el artículo 54.ter, titulado «Obligación de información sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», en cuya virtud resulta que las plataformas intermediarias estarán obligadas a informar sobre los inmuebles cedidos, de cesionarios y cedentes así como respecto de la cantidad pagada por los servicios de alojamiento.

Dejando a un lado los problemas interpretativos que de *lege data* presenta esta normativa a nivel general, estamos con el citado autor cuando, de *lege ferenda* viene a proponer:

En primer lugar, que la obligación de información no se limite, como hace la normativa vigente, a los alquileres que afecten a toda la vivienda, sino que se extienda también a los alquileres de una parte de la vivienda.

En segundo lugar, que se considere como más eficaz aprobar en las leyes de los respectivos tributos una retención a cuenta del tributo final debido por el contribuyente, «como de hecho ocurre en otros países de nuestro entorno, lo cual permitiría además de remitir información a Hacienda respecto a las transacciones realizadas, un ingreso continuado en el tiempo respecto de tales rentas –al igual que ocurre con otras rentas percibidas– con probable beneficio para las Administraciones tributarias y contribuyentes».

En esta línea, PASTOR DEL PINO (2017), pág. 168, tras lamentar el nulo tratamiento fiscal que sobre este particular hace el legislador español incluso en el caso del *crowdfunding*,²⁷ considera deseable que la obligación de información contenida en el citado precepto reglamentario, se hubiera extendido «a otros ámbitos y considerar a todas las plataformas digitales como auténticas colaboradoras de la Administración tributaria, dada su privilegiada situación de intermediarios en transacciones». No otra cosa acontece en el Proyecto normativo italiano sobre la temática que nos ocupa, donde con carácter general se prevén una serie de obligaciones de información a cargo de las plataformas digitales.²⁸

nas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas.

En lo que sí que estamos de acuerdo con el citado autor es cuando sostiene la conveniencia de que las cuotas de las plataformas de economía colaborativa deberían ser nacionales, pues ello se ajustaría a la realidad espacial de la actividad económica ejercida y facilitaría la gestión del impuesto.

²⁷ En pág. 166, pone de manifiesto que «en España no se ha efectuado una regulación sistemática de la economía colaborativa [...] El legislador español se ha limitado a regular el tema del crowdfunding financiero a través de la publicación de la Ley 5/2015 (LFFE). En cualquier caso, esta norma no contempla ningún mecanismo de colaboración directa entre plataformas y administraciones tributarias, ni como meros facilitadores de información de las obligaciones tributarias de las partes intervinientes [...], ni por supuesto como recaudadores».

²⁸ Nos referimos a la ya citada «Proposta di legge [...] (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 166 y 167, explicando al respecto que «El proyecto italiano se detiene finalmente en la relación de las plataformas digitales con las autoridades, imponiendo una serie de obligaciones con trascendencia tributaria. Así, se exige a estas la obligación de comunicar a la

6. ASPECTO SUBJETIVO

6.1. Teoría general

Partimos de la base que en la economía colaborativa intervienen tres clases de sujetos:

1) En primer lugar, el sujeto oferente, el proveedor de la entrega de bienes o prestación de servicios en que, según veremos, se centra el aspecto objetivo de la economía colaborativa del que trataremos en el próximo subapartado 7.1.

El arquetipo de la economía colaborativa presupone que los bienes o servicios sean ofrecidos de forma ocasional o esporádica, lo cual implica que el oferente actúe como particular, pues, en caso contrario, estaríamos ante un sujeto que se dedica habitualmente a la entrega de bienes o prestación de servicios, lo cual comportaría que debiera calificarse como un empresario-profesional que se alejaría de la economía colaborativa para adentrarse en la economía de mercado o mercantilista.²⁹ De ahí también que el modelo típico de la economía colaborativa lleve a considerar que el proveedor de la entrega de bienes o prestación de servicios sea una persona física.³⁰ Además, entendemos nosotros que esta persona física no puede ser trabajador asalariado del receptor pues, por los motivos que diremos, este también tiende a actuar como un particular.

2) En segundo lugar, tenemos el sujeto receptor, el usuario o demandante que percibe los bienes o servicios. A nuestro modo de ver, el arquetipo de la economía colaborativa también comporta que, al menos tendencialmente, sea un sujeto que actúa como particular. Decimos esto porque, siempre desde nuestro punto de vista, la esencia de la economía colaborativa se da entre pares, es decir, entre iguales.³¹ Lo cual implica que, si el modelo típico de la economía colaborativa tiende a que el sujeto oferente sea un particular, la

Agencia Tributaria (Agenzia delle entrate) toda transacción económica que se produzca a través de las plataformas, aunque los usuarios operadores no perciban beneficio alguno de la actividad desarrollada; así como también se les exige la obligación de comunicar al ISTAT (Istituto Nazionale di Statistica), los datos relativos a usuarios, actividades desarrolladas e importes, o las categorías de bienes o servicios utilizados».

²⁹ DESDESTANDO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 6, advierten que «Como se ha señalado desde la Unión Europea, resulta imprescindible diferenciar, adecuadamente, entre el prestador profesional y el particular que ofrece servicios entre pares de forma no profesionalizada u ocasional».

ARANA GARCÍA, 2018, pág. 7, con referencia a «La conocida bajo la expresión “economía colaborativa”» dice que es un «mecanismo para el intercambio de bienes y servicios de carácter no profesional».

³⁰ Así, MONTESINOS OLTRA, 2017, págs. 7 y 8, con motivo de los alojamientos turísticos, considera que la hipótesis de una persona jurídica interviniendo como cedente en una plataforma dedicada al alojamiento «aleja más este supuesto del carácter colaborativo de las plataformas que lo admiten».

³¹ En este sentido, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 136, indica que «el carácter *inter privatos* de la economía colaborativa tiene gran importancia para delimitar los sectores en que actúa». Por su parte, MONTESINOS OLTRA, 2017, pág. 4, tras equiparar a efectos meramente expositivos los conceptos de economía colaborativa y de economía de plataforma, entiende por tal «la actividad desarrollada por y a través de plataformas electrónicas que actúan como intermediarias, al menos teóricamente, como pares o iguales (p2p) y que comparten o intercambian de algún modo recursos infrautilizados».

lógica impone que el sujeto receptor tienda también a ser un particular. De ahí que estemos ante las denominadas transacciones «*peer-to-peer* (P2P)», entre particulares.

3) Y, en tercer lugar, tenemos el sujeto intermediario, las plataformas de economía colaborativa que ponen en contacto al proveedor (oferente) y al usuario (receptor), viniendo a constituir el aspecto instrumental de la economía colaborativa del que hemos tratado en el anterior subapartado 5.1.

6.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto subjetivo de la economía colaborativa en su acepción estricta, los sujetos oferente y receptor tienden a actuar como particulares. Bajo este criterio, se habrá de concluir que doctrinalmente repugna que tales sujetos puedan tener la consideración fiscal de empresario o de profesional.

Esto resulta de suma relevancia a la hora de la sujeción a los tributos cuyo aspecto subjetivo pasivo requiera la condición de empresario o profesional, como son los casos destacados del IVA³² y del IAE.³³ Así mismo, también resulta de relevancia a la hora de calificar los eventuales rentas obtenidas por el sujeto oferente, tal y como acontece en el IRPF.³⁴

Adviértase que al actuar el sujeto oferente como un particular a nivel fiscal, tales rentas no podrán calificarse como de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, como tampoco podrá ser considerado sujeto pasivo del IVA ni del IAE.³⁵

Por otra parte, hemos indicado que el sujeto receptor también tiende a actuar fiscalmente a título particular, lo cual implica que la relación oferente-receptor no sea la propia de trabajador-empresario o profesional. De esta manera pues, las eventuales rentas que del receptor pueda obtener el oferente no se podrán calificar a efectos del IRPF como rentas del trabajo.

³² Cf. respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA, el requisito de que sean realizadas por sujetos empresarios o profesionales contemplado en los arts. 4 y 5 LIVA.

³³ Cf. la definición de actividad económica gravada al IAE contemplada en el art. 79 TR de la LRHL.

³⁴ Cf. la definición de rendimientos de actividades económicas contemplada en el art. 27 LIRPF.

³⁵ Así, según explica ADANLAW, 2018, pág. 2, con referencia al IRPF y al IVA:

«para los particulares que mediante plataformas colaborativas prestan servicios u ofrecen bienes mediante contraprestación, existen dudas sobre cuál es la naturaleza de la actividad que realizan, que deben aclararse si las rentas obtenidas y los servicios prestados lo son en el ámbito de una actividad empresarial o profesional o no.

Tanto en relación con el IRPF como en relación con el IVA, se consideran actividades empresariales o profesionales, «las que implican la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con el fin de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios».

Difícilmente, los particulares que intervienen en la economía colaborativa pueden tener esta consideración de empresario o profesional a efectos de dichos tributos».

7. ASPECTO OBJETIVO

7.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa está constituida por modelos de negocio que crean un espacio de mercado abierto para el uso de bienes y la prestación de servicios.

Atendiendo al arquetipo de la economía colaborativa, tales bienes y servicios son recursos ociosos de los particulares que ofrecen al mercado de forma ocasional, cabiendo especificar que, tratándose de bienes, la cesión de su uso generalmente será de tipo temporal, aunque también puede ser una transmisión definitiva cuando se trate de bienes que han perdido utilidad para su propietario.³⁶

Por otra parte, dado que, según hemos explicado en el anterior subapartado 4.1, el aspecto teleológico de la economía colaborativa se centra en que su finalidad sea compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor aprovechamiento, entendemos que la contraprestación que en su caso se satisfaga por el receptor del bien o del servicio responde a una lógica distinta a la que impone la economía de mercado que atiende a la obtención del máximo beneficio económico usualmente derivado del pago en dinero.

En este marco, debemos diferenciar los supuestos en que la prestación de servicios o la cesión –temporal o definitiva– de bienes objeto de la economía colaborativa sea gratuita, de aquellos supuestos en que sea onerosa. Y en este segundo caso, debemos diferenciar según la onerosidad consista en un mero trueque o en un pago pecuniario.

Caso de ser gratuita, estaremos ante un negocio jurídico que gira en torno al instituto de la donación y de figuras similares,³⁷ el cual, desde luego, queda fuera de la economía de mercado –caracterizada por la obtención maximalista de beneficios económicos por parte de los que ofrecen bienes o servicios– y, por tanto, no presenta problemas para enmarcarla dentro de la economía colaborativa.

Caso de ser onerosa, el límite entre ambos tipos de economías –la colaborativa y la de mercado–, se difumina, pues cabe que bajo la apariencia de un negocio propio de la economía colaborativa se descubra la pretensión de una maximalización de beneficios económicos, propia de la economía de

³⁶ Explica LUCAS DURÁN, 2018, pág. 138, que «los bienes más valiosos en el ámbito familiar suelen ser la vivienda y el vehículo, lo que ha llevado a que su oferta de uso esté entre los sectores más pujantes del ámbito que ahora estudiamos [...] Además del vehículo y la vivienda como activos más relevantes de la economía familiar, existen multitud de bienes y enseres particulares que pueden compartirse o transmitirse entre particulares, tales como ropa, ordenadores, equipos electrónicos, electrodomésticos, muebles y objetos decorativos, etcétera, los cuales cabrían ser objeto de préstamo de uso o, más habitualmente, de transmisiones definitivas cuando por el motivo que sea dejan de ser útiles a su propietario».

³⁷ Así, ALBALADEJO, 1982, págs. 102 y 103, explica: «Entiendo por “acto liberal” –‘liberalidad’– aquel por el que, “sin estar obligado a ello”, una persona proporciona a otra alguna ventaja o beneficio “gratuito” (sin nada a cambio) [...]. Dentro de la categoría de “liberalidades” entran muchos actos heterogéneos entre sí, y uno de ellos es la donación. Otros son, por ejemplo: dar en comodato o mutuo sin interés, recibir un depósito sin retribución ninguna por la guarda y custodia), prestar servicios sin remuneración».

mercado. Aun así, dos premisas nos ayudarán a precisar el aspecto objetivo de la economía colaborativa.

Una de estas premisa arranca del aspecto teleológico ya comentado en el subapartado 4.1, según el cual la economía colaborativa impone que, de obtenerse beneficios económicos por parte del oferente, estos tienden a tener como finalidad la mera cobertura de costes, de tal manera que el importe de la contraprestación por el bien o servicio no genere beneficio económico neto.

La otra premisa se inserta plenamente en el aspecto objetivo, al consistir en que el tipo de contraprestación que mejor se aviene a la economía de mercado es el dinero, de donde podemos deducir unas presunciones que nos ayudarán a delimitar el aspecto objetivo de la economía colaborativa.

A tales efectos, debemos distinguir según la contraprestación por el bien o servicio consista, ya en un mero trueque, ya en un pago pecuniario.

Cuando la contraprestación consista en un mero trueque, estaremos ante un negocio jurídico que gira en torno al instituto de la permuta, el cual entendemos tiende a quedar fuera de la economía de mercado en la medida que se aparta de su modelo más típico consistente en que las contraprestaciones por bienes y servicios suelen ser pecuniarias. Con ello no pretendemos decir que la permuta se contraonga a la economía de mercado, pues en base a la permuta también se pueden obtener considerables beneficios económicos por parte de los que ofrecen bienes y servicios. Lo que pretendemos decir es que la permuta es un negocio jurídico premercantilista que por su propia naturaleza no se aviene a ser instrumento habitual para la economía de mercado, basada, insistimos, en el dinero.³⁸

³⁸ ALBALADEJO, 1982, págs. 95 y 96, explica, respecto a la diferencia entre los contratos de permuta o trueque y de compraventa, que: «Independientemente de su origen histórico, de contrato de cambio más rudimentario que la venta. Esta [la compraventa], sin duda, económicamente es una figura más perfecta, ya que soslaya dos graves inconvenientes del trueque de cosa por cosa: 1.º La dificultad de hallar alguien a quien interese dar a cambio de lo que nosotros ofrecemos, lo que necesitamos (lo que soslaya a través del cambio por dinero, que permite luego al vendedor comprar, a su vez, de otro vendedor, lo que desee). 2.º La dificultad de que tengan igual valor las cosas que han de permutarse, pues, no teniéndolo, habría que completar con otras el de aquella que fuese inferior».

Por su parte, BAENA, 2009, pág. 1, nos relata el origen de la economía premercantilista del trueque y el origen de la economía de mercado basada en el dinero:

«En los albores de la humanidad, las economías que existían eran las economías de subsistencia o autosuficientes, que se caracterizaban porque las actividades que realizaban los individuos para satisfacer sus necesidades básicas eran muy reducidas. La producción de alimentos consistía básicamente en la caza y recolección de frutos silvestres que eran consumidos de inmediato. Por esta razón, la cantidad de excedentes que podían llegar a producir era muy pequeña.

Sin embargo, pronto se descubrieron las ventajas de que los individuos vivieran en sociedad, pues se posibilita el intercambio. La posibilidad de intercambiar sus excedentes lleva a los individuos a especializarse en tareas concretas, de modo que ya no tengan que preocuparse por producir todo aquello que quieren consumir, pudiendo dedicarse cada persona a la actividad para la que está más dotada, tanto por capacidad como por oportunidad.

La primera forma de intercambio que se utilizó fue el trueque. El trueque consiste en el intercambio de un bien o un servicio por otro. Al hacerlo, las personas que intervienen desempeñan a la vez el papel de comprador y vendedor en la misma transacción económica. Por ejemplo, si una persona quiere comprar manzanas, lo hará a cambio de vender a otra persona otra cosa que posea, como puede ser queso.

De ahí que, a nivel conceptual, el trueque o permuta se avenga fácilmente con la esencia de la economía colaborativa, de tal manera que, a nuestro modo de ver, cuando estemos ante una situación de trueque o permuta cabe presumir que, salvo prueba en contrario, se cumplimenta el aspecto objetivo del concepto estricto de la economía colaborativa.

En situación distinta nos encontramos cuando la contraprestación sea pecuniaria, pues esta sí que coincide con la contraprestación típica de la economía de mercado: el dinero. Por tanto, el dinero, como medio de contraprestación, tanto puede servir a la economía de mercado, como a la economía colaborativa.

De ahí que, a ese nivel conceptual, la contraprestación pecuniaria sea neutra a la esencia de la economía colaborativa, de tal manera que, a nuestro modo de ver, no puede implicar ningún tipo de presunción sobre su aspecto objetivo.

7.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto objetivo de la economía colaborativa en su acepción estricta, este consiste en la entrega de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito o, en su caso, a título oneroso siempre y cuando la eventual contraprestación –consistente en trueque o en dinero– no suponga

Como puede verse el trueque presenta serios inconvenientes:

Uno es la mutua coincidencia de necesidades: la persona que posee manzanas en exceso y desea venderlas a cambio de queso necesita encontrar a alguien que tenga queso en exceso y desee venderlo a cambio de manzanas. Puede hacer falta mucho tiempo encontrar a alguien que necesite realizar ese intercambio en concreto.

Otra dificultad es valorar los bienes que se van a intercambiar. ¿Cuántas manzanas vale un cuarto de queso? ¿Y si los bienes son indivisibles como un carro de madera o un caballo?

El uso del dinero en los intercambios evita los inconvenientes que acabamos de mencionar. Se intercambia un bien por dinero y no por otro bien. En este caso, los agentes que intervienen en cada transacción económica solo desempeñan el papel de comprador o de vendedor. Este tipo de intercambios se realizan en el mercado.

El mercado es un lugar físico, una institución o cualquier medio, en la que bienes, servicios y factores productivos se intercambian libremente siguiendo el juego de la oferta y la demanda. Por ejemplo: un supermercado, Internet, teletienda, compra por correo, un expendedor automático, etcétera.

La asignación de recursos, escasos y susceptibles de usos alternativos, se basa en el principio de soberanía de los consumidores, quienes revelan en los mercados sus preferencias al comprar unos productos y no otros, y en el mecanismo de los precios. Esos «votos» o deseos de compra de los consumidores orientan a los productores a la hora de asignar recursos, ya que, llevados por su objetivo de maximizar beneficios, ofertan los bienes que los consumidores demandan.

Esto es lo que ADAM SMITH denominó el mecanismo de la «mano invisible» en su libro *La riqueza de las naciones* (1776). Es el propio mercado el que decide lo que debe producirse y en qué cantidad. De hecho, no se requiere el contacto directo entre consumidores y productores. La clave son las señales que proporcionan los precios.

Si un bien es deseado por un gran número de personas en un mercado, probablemente con el aumento de las ventas su precio suba; los productores, al advertir este hecho, asignarán más recursos a este bien y menos a otros. Así, cada agente económico, buscando su propio interés (los consumidores maximizar su utilidad y los productores sus beneficios), logra satisfacer el interés global del mercado o de la sociedad.

en términos económicos un beneficio neto para el oferente por tender –aspecto teleológico– a la mera cobertura de costes.

Partiendo de la base que, en la definición estricta de economía colaborativa asumida por nosotros, tanto el oferente como el receptor son personas físicas que actúan en términos fiscales a título particular, tendremos que:

1. Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios (que comporte una transmisión de derechos) se realice a título gratuito entre el oferente o receptor personas físicas, estaremos ante una liberalidad y, por ende:

1.1. En la tributación estatal directa, será susceptible de estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en cuyo caso el sujeto pasivo sería el receptor en su calidad de donatario o de favorecido por la liberalidad.³⁹

1.2. En la tributación estatal indirecta, no estará sujeta al ITP⁴⁰ y, ni mucho menos, al IVA.⁴¹

2. Mientras que si se realiza a título oneroso:

2.1. En la tributación estatal directa, será susceptible de estar sujeta al IRPF⁴² siendo contribuyente el oferente –receptor de la renta–, pero en una categoría de renta distinta a los rendimientos de actividades económicas o del trabajo.

En efecto, según hemos indicado, el arquetipo de la economía colaborativa excluye que el oferente actúe como un empresario o profesional (cosa por la cual, difícilmente la contraprestación obtenida podrá calificarse como rendimiento de actividad económica) o como un trabajador asalariado del receptor (cosa por la cual, difícilmente la contraprestación podrá calificarse como rendimiento del trabajo). Ello nos lleva a los rendimientos del capital y a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

2.1.1 Cuando el objeto de la prestación efectuada por el oferente consista en una prestación de servicios, la contraprestación obtenida por el oferente-transmisor deberá calificarse como rendimiento del capital, ya mobiliario, ya inmobiliario.

Centrándonos en los supuestos más típicos de la economía colaborativa por prestación de servicios, tenemos que:

2.1.1.a. Si consisten en el alquiler de un mueble, como puede ser el alquiler de un coche para compartir un viaje (entre los casos más conocidos está BlaBlaCar), cabe entender que estamos ante un rendimiento del capital mobiliario en base al artículo 25.4.c) de la LIRPF.

³⁹ El art. 3.1.c), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), establece que uno de los supuestos que constituye el hecho imponible es «La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*». Por su parte, el art. 5.a) de la misma LISD, a la hora de regular el sujeto pasivo contribuyente, establece que: «En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas».

⁴⁰ Dado que, por definición, este impuesto tan solo sujeta las transmisiones patrimoniales onerosas (cf. art. 1.1.1 TR de la LITPAJD), quedando, por ende, excluidas del mismo, las transmisiones patrimoniales gratuitas.

⁴¹ Pues, amén que la sujeción a este impuesto también requiere que las entregas de bienes y prestaciones de servicios tengan carácter oneroso, precisa, además, que sean efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (cf. art. 4. Uno LIVA),

⁴² Dejamos apuntado que, tratándose de un no residente, la sujeción será al IRNR.

2.1.1.b. Y cuando consisten en el alquiler de un inmueble (entre los casos más conocidos está Airbnb), como puede ser el alquiler total o parcial de una vivienda, cabe entender que estamos ante un rendimiento del capital inmobiliario en base al artículo 22.1 de la LIRPF,⁴³ salvo que se trate del subalquiler de un inmueble, en cuyo caso, por imperativo del ya citado artículo 25.4.c) de la LIRPF, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario.⁴⁴

Al respecto, resulta relevante tener en cuenta la norma contenida en el artículo 6.5 de la LIRPF, según el cual: «Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital». Ello implica que toda prestación de servicios se presume remunerada y, por ende, que determina rendimientos del capital sujetos al IRPF. Pero al ser una presunción *iuris tantum*, se admite prueba en contrario, es decir, prueba que la prestación de servicios ha sido gratuita.

2.1.2. Cuando el objeto de la prestación efectuada por el oferente consista en una entrega de bienes, entendemos que la contraprestación obtenida por el oferente-transmitente deberá calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales.

Centrándonos también en los supuestos más típicos de la economía colaborativa por entrega de bienes, destaca el intercambio (permuta) o venta (mediante contraprestación pecuniaria) de bienes de segunda mano. A nuestro modo de ver resulta forzoso calificarlo como renta por ganancias y pérdidas patrimoniales (*cf.* art. 33.1 LIRPF), en la medida que, por una parte, este intercambio pone de manifiesto una alteración del patrimonio representada por la variación del patrimonio del oferente del bien (que también puede ser a su vez receptor, caso de permuta); y, por otra parte, que la renta derivada de este intercambio no pueda reconducirse a ninguna de las otras categorías de renta según vienen definidas por el legislador del IRPF.

Esto es así a nivel ontológico. Entrando en un nivel cuantitativo hemos de ser conscientes que, en términos económicos, ordinariamente se producirá una pérdida patrimonial (pues el valor de un bien usado tiende a ser inferior al de su adquisición). Ahora bien, en la medida que esta pérdida de valor patrimonial derive del consumo de los bienes que se venden o se permutan, resulta que, en términos fiscales, la eventual pérdida patrimonial no se computará a efectos del IRPF [*cf.* art. 33,5.b) LIRPF].⁴⁵

⁴³ El rendimiento neto del capital inmobiliario viene determinado por el cómputo de los ingresos íntegros menos los gastos legalmente deducibles (*cf.* arts. 22.2 y 24 LIRPF). Ahora bien, en la economía colaborativa resulta de interés tener en cuenta que fácilmente se alquilará una parte de la vivienda habitual, en cuyo caso los gastos legalmente deducibles que afecten al inmueble en su globalidad –espacial y temporal– se han de calcular en forma proporcional al número de metros cuadrados alquilados respecto al total del inmueble y al número de días de alquiler en relación al total de días del año. También resulta de interés tener en cuenta que cuando el inmueble alquilado no sea la vivienda habitual, estará sujeto al régimen de imputación de rentas contemplado por el art. 85 LIRPF en forma proporcional al número de días que no haya estado arrendado.

⁴⁴ *Cf.* en este sentido, ADANLAW, 2018, págs. 3 y 5.

⁴⁵ *Cf.* en este sentido, ADANLAW, 2018, págs. 3 y 4.

Finalmente, dejamos apuntado que de *lege ferenda* este criterio podría cambiar si el legislador español optara por un modelo distinto, como es el Proyecto italiano donde para las prestaciones colaborativas que se consideren legalmente genuinas, se someten a un gravamen singular de tipo reducido, en tanto que las restantes se acumulan a las rentas derivadas del trabajo estando gravadas al tipo ordinario.⁴⁶

2.2 En la tributación estatal indirecta, la entrega de bienes y la prestación de servicios (que comporte una transmisión de derechos) no estará sujeta al IVA, pero sí al ITP, siendo sujeto pasivo contribuyente el receptor-adquirente.⁴⁷

8. CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que hemos arribado, pueden esquematizarse como sigue:

1. El arquetipo de la economía colaborativa puede *definirse* en sentido estricto del siguiente modo: La economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado al consistir en un modelo de negocio jurídico que, encontrando su causa económico-social en la voluntad de ahorrar, tiene como finalidad compartir o reutilizar bienes y servicios sirviéndose de plataformas de internet para poner en contacto a dos particulares, uno oferente y otro receptor, a los efectos de celebrar un contrato que, de ser oneroso, la contraprestación tiende a la mera cobertura de costes.

La ventaja de esta definición estricta consiste en que facilita estudiar el fenómeno desde su original pureza, y así cada rama de la ciencia que se ocupe del mismo, como es la ciencia financiera, puede sonsacar unas prístinas consecuencias que servirán a su análisis, tanto desde un punto de vista dogmático, como práctico.

2. El *aspecto causal* de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en una doble causa cuya confluencia se ha dado a partir de la década de los años ochenta del siglo veinte: Una causa económico-social que impulsa a los ciudadanos a ahorrar, obteniendo bienes y servicios a un precio más reducido que el de mercado y, a la vez, ayudar a otros particulares; y, una

⁴⁶ Nos referimos a la ya citada «*Proposta di legge* [...] (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO (2017), págs. 166 y 167, explicando al respecto que «la referida norma prevé la distinción de las genuinas actividades colaborativas, de aquellas otras que puedan conllevar utilidades impropias de este tipo de plataformas, y lo hace a través de la distinción de carácter cuantitativo. De este modo, y hasta 10000 euros anuales, los ingresos se someten a un tipo privilegiado del 10%. A partir de esa cuantía la tributación se efectuará al tipo ordinario que corresponda, tras acumularse a las rentas del trabajo del usuario operador».

⁴⁷ En este sentido, la Consulta de la DGT, núm. V2170-17, de 22 de agosto de 2017 (en *Gaceta Fiscal*, núm. 379, 2017, págs. 72 a 74), dice: «La consultante desea vender a través de una página *web* objetos y enseres personales y familiares de segunda mano», respondiéndose que «si se entiende que la venta de objetos usados la realizan como particulares y no como empresarios ni profesionales en el ejercicio de su actividad, como operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse, en todo caso, como transmisión gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Debiéndose liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y en función del tipo de gravamen que corresponda a la clase de bien que se transmite. Este tipo se fija para los bienes muebles en la actualidad, en un 4%».

causa tecnológica, que facilita la interacción entre particulares, cual es la eclosión de las plataformas de internet.

Estamos, pues, ante un fenómeno que, al ser nuevo, plantea inevitablemente nuevos problemas en los diversos ámbitos donde se manifiesta, siendo uno de ellos el fiscal. Problemas que son tanto de *lege data*, como de *lege ferenda*.

3. El *aspecto teleológico* de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en que este tipo de economía tiene como finalidad compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor aprovechamiento, pues la finalidad del oferente de bienes y servicios no es la maximalización de beneficios, antes al contrario, su finalidad oscila entre la renuncia a la obtención de beneficio económico alguno y la obtención de un beneficio económico tendencialmente limitado a la cobertura de costes.

A nivel fiscal ello implica que tengan supina relevancia, tanto el concepto de liberalidad –lo cual nos conduce al gravamen de las donaciones– como el concepto de renta cero (lo cual nos conduce al gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios escasamente indicativas de capacidad económica). De ahí que, a nuestro juicio, se deberían adoptar las medidas tributarias destinadas a ponderar los beneficios sociales que depara la economía colaborativa.

4. El *aspecto instrumental* de la economía colaborativa en su acepción estricta, estriba en que entre el oferente y el receptor de bienes o servicios media un sujeto intermediario cuya actuación instrumental se desarrolla a través de una plataforma de internet que, según el modelo típico, tiene personalidad jurídica y ejerce una actividad económica.

A nivel fiscal, destacaremos que: 1) En la imposición estatal directa recayente sobre la plataforma de intermediación, se detecta que la vigente normativa comporta una pérdida de ingresos para la Hacienda pública del Estado español, cosa por la cual entendemos acertada la propuesta doctrinal que insta a renegociar los convenios de doble imposición a los efectos de evitar semejante pérdida de ingresos fiscales y, en su defecto, adoptar medidas unilaterales. 2) En la imposición estatal indirecta, también consideramos acertada la propuesta consistente en que se modifique la normativa del ITP a los efectos de calificar como sustituto del contribuyente a la propia plataforma que media en los pagos de bienes o alquileres. 3) En la imposición autonómica relativa a las pernoctaciones turísticas, igualmente consideramos acertada la propuesta consistente en que se reforme la normativa a los efectos de que las plataformas intermediarias tengan la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente. 4) En la imposición local, estimamos que debería reformarse la normativa del IAE a los efectos de que las plataformas de internet colaborativas fueran tratadas de forma singular en las tarifas del impuesto mediante cuotas de carácter nacional. 5) En las obligaciones formales de información sobre la cesión de viviendas con fines turísticos, estamos con la propuesta doctrinal consistente en que se reforme la vigente normativa a los efectos de que la obligación de información no se limite a los alquileres de la totalidad de la vivienda, para también alcanzar a los alquileres de una parte de la vivienda, así como de establecer una obligación de retención a cuenta en este tipo de alquileres con fines turísticos. Es más, consideramos que debería seguirse la línea proyectada en Italia tendente a que

se amplíen las obligaciones formales de información tributaria a cargo del conjunto de las plataformas digitales de signo colaborativo. (6) En suma, entendemos que las plataformas de internet deberían tener mayor protagonismo en el control de los tributos recayentes sobre las operaciones en las que intermedian, ya sea atribuyéndoles la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, ya sea exigiéndoles estrictas obligaciones formales de información.

5. El *aspecto subjetivo* de la economía colaborativa en su acepción estricta, comporta que los sujetos oferente y receptor actúan como particulares.

De donde se deduce que doctrinalmente repugna que en la transacción colaborativa tales sujetos puedan tener la consideración fiscal de empresario o de profesional, lo cual tiene su relevancia en: 1) La no sujeción del oferente y del receptor al IVA o al IAE. 2) En la no consideración a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo o de actividades económicas los ingresos que al oferente le son eventualmente satisfechos por el receptor.

6. El *aspecto objetivo* de la economía colaborativa en su acepción estricta, estriba en la entrega de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito o, en su caso, a título oneroso siempre y cuando la eventual contraprestación – consistente en trueque o en dinero– no suponga en términos económicos un beneficio neto para el oferente por tender –aspecto teleológico– a la mera cobertura de costes. Entendemos se ha de considerar como una presunción de economía colaborativa la circunstancia de que no medie contraprestación o que esta sea apecuniaria.

Desde un punto de vista fiscal, tenemos que: 1) Si la entrega de bienes o la prestación de servicios se realiza a título gratuito por parte del oferente, no estará sujeta al IVA ni al ITP, pero sí será susceptible de gravarse al receptor como contribuyente del ISD; mientras que, 2) si se realiza a título oneroso, el receptor será contribuyente del ITP en tanto en cuanto la transmisión se da entre particulares y, paralelamente, el oferente –persona física– será susceptibles de ser considerado contribuyente del IRPF o del IRNR. 3) En este segundo caso, centrándonos en el IRPF, resulta que, si estamos ante una prestación de servicios onerosa, la contraprestación obtenida por el oferente se calificará como rendimiento del capital mobiliario o inmobiliario, destacándose que, por imperativo legal, toda prestación de servicios se presume *iuris tantum* remunerada y, por ende, que determina rendimientos del capital sujetos al IRPF. 4) En cambio, si estamos ante una entrega de bienes onerosa, la contraprestación obtenida por el oferente deberá calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales, cabiendo tener en cuenta que, aun cuando el valor del bien usado tiende a ser en términos económicos inferior al valor de su adquisición, la eventual pérdida patrimonial no se computará a efectos del IRPF en la medida que derive del consumo de los bienes que se venden o permutan. 5) Dejamos apuntado que de *lege ferenda* este criterio podría cambiar si el legislador español optara por un modelo distinto como, por ejemplo, es el Proyecto italiano que se ocupa de la presente temática, donde se prevé que las prestaciones colaborativas que se consideran legalmente genuinas se sometan a un gravamen singular de tipo reducido.

7. La conclusión última a la que arribamos es que la economía colaborativa es un fenómeno insoslayable que ha venido para quedarse y, por tanto, ha de ser regulado por el legislador, siendo que a nivel fiscal parece justifi-

cado darle un trato más beneficioso en la medida que procura el bien común. Ahora bien, como suele acontecer con los nuevos fenómenos, la economía colaborativa es fácilmente susceptible de emplearse como un instrumento de *elusión fiscal*. De ahí que, siempre según nuestro parecer, el legislador deba optar por un concepto estricto de economía colaborativa en los términos que defendemos y que se encuentra acorde con el principio de seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- ADANLAW (2018): *La fiscalidad de la economía colaborativa*, <http://www.adanlaw.com/la-fiscalidad-en-la-economia-colaborativa> (último acceso, 21 de febrero de 2019).
- ALBALADEJO, M. (1982): *Derecho civil*, t. II, vol. segundo, Barcelona: Ed. Librería Bosch.
- ANTÓN ANTÓN, A.; y BILBAO ESTRADA, I. (2016): El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, págs. 1-39.
- APARICIO PÉREZ, A. (2006): *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*, Ediciones de la Universidad de Oviedo.
- (2007): *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: años 476-1469)*, Granada: Grupo Editorial Universitario.
- (2008): *La fiscalidad en la Historia de España (Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.)*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (2012): *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (años 284 a 476 d. C.)* Madrid: Ed. Dykinson.
- ARANA GARCÍA, E. (2018): La intervención local en las viviendas de uso turístico a través de la zonificación urbanística: requisitos y consecuencias, *Revista de Estudios Autonómicos y Locales*, núm. 10, págs. 6-21.
- BAENA, E. (2009): *Del trueque al mercado*, <https://aprendeconomia.com/2009/11/27/1-del-trueque-al-mercado>.
- BOSTMAN, R.; y ROOGER, R. (2010): *What's mine is your*, Harper Collins, New York.
- DESDENTADO DAROCA, E.; DÍAZ VALES, F; y LUCAS DURÁN, M. (2018): *Los problemas jurídicos del «alojamiento turístico»: un estudio interdisciplinar*, www.fundacionalternativas.org, documento de trabajo 198.
- FALCÓN y TELLA, R. (2014): La tributación de UBER (Plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares), *Quincena Fiscal*, núm. 13, págs. 11-16.
- FERNÁNDEZ COBO, V. (2015): *Implicaciones fiscales del consumo colaborativo*, Trabajo de Fin de Grado de Derecho, Universitat Autònoma de Barcelona, curso 2016/2017.
- GARCÍA CALVENTE, Y. (2015): Economía del bien común: análisis y propuestas sobre la constitucionalidad de su incentivo fiscal, en *Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 26, págs. 261-301.
- GARCÍA-MOYA GARCÍA, A. M. (2018): *Trascendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma «Airbnb»*. Situación actual y propuestas regulatorias. Trabajo de Fin de Máster para el acceso a la profesión de abogado, Universidad Complutense.
- LUCAS DURÁN, M. (2017): Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas, *Anuario Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá*, núm. 10, págs. 131-172.

- MONTESINOS OLTRA, S. (2017): Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *CIRIEC-España. Revista Jurídica* (www.ciriec-revistajuridica.es), núm. 31, págs. 43-92.
- PASTOR DEL PINO, M. C. (2017): Economía colaborativa: situación, problemas tributarios y vías de actuación, *Crónica Tributaria*, núm. 164, págs. 155-183.
- RUÍZ GARIJO, M. (2017): La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes, *Lex Social*, vol. 7, núm. 2, págs. 53-76.
- SANCHO TUERO, R. (2018): Nuevos medios de financiación de los proyectos de innovación cultural: el crowdfunding, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, págs. 145-182.

La financiación de las confesiones religiosas

Miguel Rodríguez Blanco

Catedrático de Derecho Eclesiástico del Estado
Universidad de Alcalá

1. Sistemas y modos de financiación pública de las confesiones religiosas

No existe riesgo en afirmar que prácticamente en todos los ordenamientos jurídicos se da una financiación pública de las confesiones religiosas. Por lo que respecta a Europa se ha afirmado: «*One way or another, all the States of Europe fund religion directly or indirectly*».¹ Como es lógico, el montante de esa financiación varía considerablemente de unos países a otros, del mismo modo que también son diversos tanto los títulos jurídicos en que se fundamenta ese auxilio económico como las modalidades elegidas para destinar fondos públicos a las entidades religiosas. Esta variedad de situaciones con un elemento en común –la existencia de financiación pública a favor de las confesiones religiosas– responde a las peculiares circunstancias históricas de cada país: «*Le financement des cultes dans les différents États européens est d'une grande diversité, chaque pays ayant conservé ses particularités*».² Los sistemas actuales son fruto de una particular evolución histórica y no es posible entenderlos de forma descontextualizada sin tomar en consideración sus antecedentes. Por ello, hacer una valoración abstracta de los mismos desde la perspectiva actual propia de un concreto ordenamiento es un mero ejercicio especulativo que apenas tiene significación jurídica.

En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el asunto Alujer Fernández y Caballero García contra España,³ recordó, tras incidir en el especial margen de apreciación que hay que dejar a cada Estado por lo que respecta al establecimiento de las que el Tribunal califica como *delicadas* relaciones entre el poder público y las religiones, que no existe en Europa un estándar común en materia de financiación de las iglesias o cultos y que estas cuestiones se encuentran estrechamente vinculadas a la historia y a las tradiciones de cada ordenamiento.⁴

¹ DOE, 2011: 175.

² MESSNER, 2016: 26.

³ Decisión de inadmisibilidad de 14 de junio de 2001.

⁴ Así lo pone de manifiesto McCREA, 2017: 4-5.

El estudio de los diferentes modelos permite constatar las afirmaciones precedentes. Hay países en cuya Constitución se afirma expresamente que el Estado se compromete a financiar las confesiones religiosas. Es el caso, por ejemplo, de Bélgica, donde el artículo 181.1 de la Carta Magna dispone: «Correrán a cargo del Estado los sueldos y pensiones de los ministros de los distintos cultos, y se consignarán anualmente en los presupuestos los importes necesarios». En cambio, existen Estados en los que la Norma Suprema prohíbe el apoyo económico de los poderes públicos a los grupos religiosos. Así ocurre en Irlanda, en cuya Constitución se dice que el «Estado se compromete a no subvencionar ninguna religión» (artículo 44). A nivel legal también se encuentran prohibiciones de financiación de la religión. Francia es el ejemplo paradigmático: la Ley de Separación de 9 de diciembre de 1905 prescribe que la República no reconoce, financia ni subvenciona a ninguna confesión religiosa.⁵

El ejemplo irlandés pone de manifiesto lo que hemos implícitamente apuntado: la financiación pública de las confesiones religiosas no depende exclusivamente del modelo de relaciones Estado-confesiones religiosas adoptado por cada país, ni de su particular idiosincrasia en materia de religión, sino que existen condicionantes históricos que influyen de modo determinante. En Irlanda, como se ha visto, la Constitución recoge una prohibición expresa de apoyo económico directo a la religión. En el Reino Unido la Iglesia de Inglaterra, que es la Iglesia *established by law*, no recibe ninguna aportación económica directa procedente del Estado.⁶ En Francia el Estado no solo asume el coste de los salarios de los ministros de culto en el sistema de régimen local de cultos reconocidos aplicable en Alsacia y Mosela, sino que también financia la asistencia religiosa y el establecimiento y mantenimiento de lugares de culto en el territorio en el que se aplica el sistema de laicidad impuesto por la Ley de Separación de 1905.⁷ Quizá sea en esta materia en la que cobre más relevancia que en ninguna otra la decisión de la Unión Europea de respetar y no prejuzgar el estatuto reconocido a las confesiones religiosas por el Derecho nacional de los Estados miembros,⁸ pues junto a marcadas diferencias entre modelos nos encontramos con singularidades y excepciones en el interior de cada sistema. No es solo que cada Estado cuente con un modelo propio de financiación de las confesiones religiosas, sino que dentro del mismo se otorga un tratamiento diferenciado a los distintos grupos religiosos. Cada modelo se desdobra a su vez en varios submodelos, tanto por razón de los destinatarios (las confesiones religiosas) como por razones puramente territoriales, pues la distribución de competencias en el interior de los Estados produce diferentes normas y políticas de apoyo económico a la religión.

⁵ Artículo 2: «La République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte».

⁶ Así se pone de manifiesto en HILL, 2009: 328.

⁷ Cf. MESSNER, 2016: 31.

⁸ Artículo 17 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: «1. La Unión respetará y no prejuzgará el estatuto reconocido en los Estados miembros, en virtud del Derecho interno, a las iglesias y las asociaciones o comunidades religiosas. 2. La Unión respetará asimismo el estatuto reconocido, en virtud del Derecho interno, a las organizaciones filosóficas y no confesionales. 3. Reconociendo su identidad y su aportación específica, la Unión mantendrá un diálogo abierto, transparente y regular con dichas iglesias y organizaciones».

Junto al dato de la variedad de modelos, otro elemento que se observa al estudiar los sistemas de financiación pública de las confesiones religiosas es que no son sistemas estáticos, sino que se encuentran en constante transformación debido a exigencias sociales, políticas o jurídicas. Veamos algunos ejemplos relativos a Bélgica, Suecia y España. En 1993 tuvo lugar una modificación de la Constitución belga para equiparar, a efectos de financiación, a los miembros de organizaciones no religiosas que ofrecen asistencia moral con los ministros de culto.⁹ En el año 2000 entró en vigor la separación entre la Iglesia Sueca y Suecia, lo cual tuvo incidencia directa en el régimen de financiación de esta Iglesia, que perdió, entre otras prerrogativas, la potestad de gravar con impuestos a los ciudadanos.¹⁰ En el año 2004 la disposición adicional decimotercera de la Ley española 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 estableció una dotación de hasta 3000000 de Euros destinada a financiar proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las minorías religiosas. Estos proyectos debían ser presentados por las confesiones religiosas no católicas que han suscrito un acuerdo de cooperación con el Estado o que cuentan con notorio arraigo en España por su ámbito y número de creyentes. La gestión de la dotación –que con cantidades que han ido variando se ha mantenido desde entonces en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado– se lleva a cabo por una fundación del sector público estatal denominada Fundación Pluralismo y Convivencia, creada expresamente para tal finalidad en la forma establecida en el artículo 45 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.¹¹ Es decir, se diseña por primera vez en España un sistema de financiación directa aplicable a confesiones religiosas distintas de la Iglesia católica.

Pero sería un error ceñirse a los cambios a nivel constitucional o legal, dar por bueno el tenor literal de las normas y desconocer la jurisprudencia y la praxis administrativa, es decir, el verdadero significado en la práctica de las disposiciones legales. Así, aunque el artículo 44 de la Constitución irlandesa prohíbe al Estado financiar la religión, ese precepto se interpreta en el sentido de que lo que está prohibido es una financiación directa y permanente destinada a favorecer una concreta religión, pero no se impide que se realice una financiación neutral, no permanente o indirecta.¹² En el caso de Francia, igualmente, la prohibición de financiación del artículo 2 de la Ley de Separación de 1905 no impide, como ya se dejó señalado, destinar fondos públicos tanto de forma directa como indirecta a las confesiones religiosas.¹³ Además de no ser aplicable en las partes de territorio francés que cuentan con un estatuto particular,¹⁴ la propia Ley de Separación contiene excepcio-

⁹ Artículo 181.2 de la Constitución: «Correrán asimismo a cargo del Estado los sueldos y pensiones de los representantes de organizaciones reconocidas por la ley que ofrezcan asistencia moral según concepciones filosóficas no confesionales, y se consignarán anualmente en los Presupuestos las sumas necesarias».

¹⁰ Este cambio se explica en MODÉER, 2009: 319-320.

¹¹ Una descripción de la creación y fines de dicha fundación se ofrece en CIÁURRIZ LABIANO, 2008: 105-122.

¹² *Vid.* DOE, 2011: 175.

¹³ Sobre el tema *vid.* WOEHRLING, 2006: 1633-1669; y LE ROUX, 2007: 261-283.

¹⁴ Una explicación acerca de la existencia de diversos regímenes jurídicos sobre el factor social religioso en Francia se ofrece en WOEHRLING, 2016: 67-84.

nes a la regla general de prohibición en materias como asistencia religiosa o lugares de culto. A ello se suma la tendencia de la jurisprudencia a admitir la financiación estatal destinada a iniciativas concretas de las confesiones religiosas que cuenten con relevancia pública o interés social,¹⁵ así como la aplicación del régimen jurídico del mecenazgo a las confesiones religiosas.¹⁶

Hechas las anteriores consideraciones generales sobre la diversidad de modelos, hemos de advertir que bajo la expresión *financiación de las confesiones religiosas* se hace referencia a diversas situaciones que resulta necesario diferenciar.¹⁷ De lo contrario, se cometería el error de hacer una valoración jurídica unitaria de supuestos que no son homologables, por lo que las conclusiones alcanzadas serían incorrectas. Al menos, se han de contemplar nueve vías o supuestos de financiación que responden a fundamentos y planteamientos con notas propias que los singularizan.

1. Cuando se habla de financiación de las confesiones religiosas nos encontramos con casos en los que existe una dotación presupuestaria a favor de una o varias confesiones religiosas. En tales supuestos el grupo religioso que resulta beneficiario de esa asignación presupuestaria recibe la consideración de un servicio público y forma parte de las actividades que el Estado debe financiar en el ejercicio de su actividad propia. Este modelo es propio de países con Iglesia de Estado o con una religión oficial.

2. Una segunda vía de financiación de las confesiones religiosas, típica también de los países que tienen –o que tuvieron en el pasado– Iglesias de Estado, es el llamado impuesto religioso. El sistema consiste en la creación de un tributo recaudado por el Estado cuyos sujetos pasivos son los fieles de una concreta confesión. El importe recaudado es destinado a la confesión beneficiaria y la Administración da soporte a la gestión del tributo. En estos casos la financiación corre a cargo de los miembros de las confesiones religiosas, pero el Estado les presta su apoyo para la recaudación de fondos.

3. Un tercer modo de financiación consiste en la posibilidad que se ofrece a los sujetos pasivos de un impuesto estatal de destinar a una confesión religiosa concreta parte de la cantidad que deben abonar a la Administración Tributaria. En este caso la cantidad que recibe la confesión religiosa depende de las decisiones que tomen los ciudadanos a la hora de proceder al pago del tributo en cuestión.

4. Otro tipo de financiación consiste en la posibilidad ofrecida a los contribuyentes de un determinado impuesto estatal de practicar deducciones por la donación de cantidades a favor de las confesiones religiosas. Es decir, la consideración de las confesiones religiosas como entidades beneficiarias del mecenazgo. Esto supone un estímulo de la financiación privada de las confesiones renunciando el Estado a recaudar todo lo que le correspondería por considerar que los fines de las confesiones religiosas son de interés general o relevancia pública, de ahí que promueva la entrega de aportaciones a ellas.

¹⁵ Cf. PRÉLOT, 2016: 61-64.

¹⁶ Aspecto destacado en CURTIT, 2016: 44.

¹⁷ *Vid.* una referencia a los llamados otros tipos de financiación en ZALBIDEA GONZÁLEZ, 2017: 197-215.

5. Una quinta vía sería lo que se ha dado en denominar financiación indirecta, esto es, las exenciones en el pago de determinados tributos, que afectarían tanto a los sujetos (las confesiones religiosas y sus entidades) como a determinados bienes (lugares de culto, establecimientos para la formación de ministros de culto, locales de las confesiones religiosas, objetos de culto, etcétera).

6. Un sexto tipo de financiación es el ligado a la asistencia religiosa en establecimientos públicos, como las fuerzas armadas, hospitales o centros penitenciarios. En estos casos, el Estado asume costes de estructura (locales) y de personal (remuneración o compensación a los ministros de culto). Es una financiación específica destinada a atender necesidades espirituales de los ciudadanos en un marco concreto.

7. En séptimo lugar, están los costes de la enseñanza de la religión en el sistema educativo público. En aquellos ordenamientos en que la materia religión ha sido incluida en el currículo educativo, la Administración suele asumir los costes del profesorado encargado de impartir esa enseñanza.

8. Otro supuesto de financiación sería la conservación, reparación y protección del patrimonio eclesiástico de valor histórico-artístico. Los poderes públicos están obligados a proteger los bienes culturales, muchos de los cuales pertenecen a la Iglesia católica y presentan la singularidad de una doble condición jurídica: son edificios destinados a un fin religioso (derecho de libertad religiosa) y cuentan con un valor cultural (patrimonio histórico-artístico).

9. Por último, las confesiones religiosas llevan a cabo una importante labor en el ámbito de la enseñanza y de la acción social mediante entidades y establecimientos dedicados a esas funciones. En estas actividades se someten, con alguna excepción destinada a proteger su naturaleza religiosa, al régimen común previsto para las entidades que intervienen en esos sectores. En estos casos, las entidades y establecimientos de las confesiones religiosas se benefician de financiación pública porque contribuyen a la prestación de servicios públicos.

2. El fundamento de la financiación pública de las confesiones religiosas

Una vez constatada la existencia de financiación pública de las confesiones religiosas, procede que examinemos cuáles son las razones jurídicas que justifican el destino de fondos públicos para contribuir al desarrollo o realización de actividades de naturaleza religiosa. Los títulos jurídicos en los que se fundamenta el apoyo económico estatal a los grupos religiosos son diversos y han variado en función de los cambios que han experimentado los modelos de relación Iglesia-Estado.

Cuando se pretende responder al fundamento de la financiación pública de las confesiones religiosas se debe tener en cuenta que ese fundamento no puede ser único, pues del mismo modo que hay diversos tipos o modos de financiación, necesariamente ha de haber varios motivos que justifiquen el destino de dinero público a las confesiones religiosas. Al mismo tiempo, la respuesta a esta cuestión no ha de estar desvinculada del concreto modelo de relaciones entre los poderes públicos y las confesiones religiosas exis-

tente en cada Estado; si bien hemos afirmado que las circunstancias históricas juegan un papel relevante en esta materia, tampoco podemos desconocer que la elección de un determinado modelo en materia religiosa repercute sobre el estatuto jurídico de los grupos religiosos.

Comenzando por esta última cuestión –el modelo de relaciones Estado-confesiones religiosas como fundamento de la financiación pública–, en los sistemas de Iglesia de Estado la confesión oficial es considerada parte integrante de la Administración Pública y sus costes son asumidos como un servicio público más. Tanto el mantenimiento del patrimonio y de la estructura, como los salarios del personal, incluidos por supuesto los ministros de culto, forman parte los presupuestos públicos y se considera una obligación del Estado el asumirlos. Evidentemente, ello no quiere decir que el Estado dé cobertura a la totalidad de las necesidades de financiación, pero sí hay una parte que es cubierta. Un ejemplo en este sentido lo encontramos en Dinamarca, donde el presupuesto estatal asume el 15% de los gastos de la Iglesia Evangélica Luterana; contribución que no solo se considera legítima, sino un mandato derivado del artículo 4 de la Constitución, conforme al cual dicha Iglesia «es la Iglesia nacional danesa y goza, como tal, del apoyo del Estado».¹⁸

Respecto a las circunstancias históricas que explican la existencia de una concreta financiación pública a las confesiones religiosas, el elemento común a muchos ordenamientos jurídicos es la incautación de bienes eclesiásticos por parte del Estado, de donde se deriva una obligación de compensación.¹⁹ Todavía en el ordenamiento jurídico español encontramos una mención a esta cuestión en el preámbulo del vigente Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos, en el que se dice a propósito de la revisión del sistema de financiación previsto en el Concordato de 1953 lo siguiente: «Por una parte, el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra parte, dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo». Se está reconociendo expresamente que la financiación pública estaba justificada, al menos en parte, por la desamortización y que esta razón ya no constituye un fundamento jurídico sólido sobre el que sea posible justificar el apoyo económico del Estado a la Iglesia.²⁰ Al margen del caso español, en algunos países de la Europa del Este, en los que durante el periodo comunista tuvieron lugar incautaciones del patrimonio eclesiástico, las compensaciones tienen todavía un peso relevante en la financiación de las confesiones religiosas.²¹

Centrándonos ya en las diferentes actividades financiadas, debemos diferenciar entre las estrictamente religiosas y aquellas otras que no son solo ex-

¹⁸ Así se expone en CHRISTOFFERSEN, 2009: 130-131.

¹⁹ Para una referencia a ejemplos en diversos países europeos *vid.* DOE, 2011: 183-184.

²⁰ Es significativo en este sentido que el Documento sobre *la Iglesia y la Comunidad Política* publicado por la Conferencia Episcopal Española en 1973 ya no incluyese la desamortización entre los títulos justificativos de la financiación de la Iglesia por parte del Estado.

²¹ Ejemplos en este sentido se ofrecen en TRETERA y HORÁK, 2009: 121-124; y SCHANDA, 2009: 195-198.

clusivamente religiosas, aunque no sea posible establecer una nítida separación entre ambas desde la perspectiva eclesial. Nos referimos a casos como la acción social o la enseñanza, que son actividades que cuentan con un régimen jurídico distinto del previsto para los fines religiosos en sentido estricto y que no son exclusivas de las confesiones religiosas. Así, cuando el Estado asume los costes de la enseñanza de la religión en la escuela pública, una vez tomada la decisión de que la religión debe formar parte del currículo formativo, está garantizando el derecho a la educación, pero no está financiando la libertad religiosa. Igualmente, cuando el Estado otorga subvenciones a colegios cuyo propietario es una confesión religiosa, no lo hace por el hecho de que su titular sea una concreta entidad religiosa, sino porque contribuyen a la prestación del servicio público educativo. Lo mismo ocurre con la acción social. Otro tipo de financiación que no responde a razones religiosas es la relativa a la protección de los bienes religiosos con valor histórico-artístico. Aunque la finalidad religiosa de un bien –el destino para el que fue concebido– es algo intrínseco a su valor cultural, cuando los poderes públicos destinan subvenciones para su protección no están promoviendo la libertad religiosa en cuanto tal.

Por lo que respecta a la financiación de las actividades estrictamente religiosas, en aquellos ordenamientos jurídicos que carecen de religión oficial o de Iglesia de Estado, creemos que tanto la llamada financiación directa (aportaciones dinerarias) como la indirecta (exenciones fiscales) tienen un fundamento común: el reconocimiento y la protección del derecho fundamental de libertad religiosa. La Sentencia del Tribunal Constitucional español 207/2013, de 5 de diciembre, es altamente clarificadora en este sentido. En su Fundamento Jurídico 5, se afirma:

desde la perspectiva de la dimensión externa del derecho fundamental de libertad religiosa (...) se encomienda al legislador estatal no solo la tarea de materializar tales acuerdos [los acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas],²² sino también la de facilitar la práctica efectiva de las creencias religiosas y de sus actos de culto, así como la participación de los ciudadanos en los mismos, a través de medidas como son la concesión de un régimen fiscal especial para las iglesias, confesiones y comunidades que las representan. Se trata, a fin de cuentas, de acciones estatales dirigidas a la protección y estímulo en la realización de actividades con relevancia constitucional y, por tanto, de interés general, consustanciales al Estado social de Derecho.

Las consideraciones transcritas son muy claras al señalar que los beneficios fiscales coadyuvan a la protección y estímulo de actividades de relevancia pública, como son las llevadas a cabo por las confesiones religiosas. A continuación, el Tribunal Constitucional da un paso más en su argumentación en la línea de remarcar la legitimidad constitucional del apoyo económico a las confesiones, al decir lo siguiente:

²² Artículo 7.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa: «El Estado, teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá, en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. En todo caso, estos Acuerdos se aprobarán por Ley de las Cortes Generales».

La incidencia del mandato contenido en el art. 9.2 CE²³ sobre el que, en cuanto se dirige a los poderes públicos, encierra el art. 16.3 CE,²⁴ implica que no podrá reputarse como discriminatoria y constitucionalmente prohibida la acción de favorecimiento que aquellos poderes emprendan en beneficio de determinadas confesiones religiosas. Concretamente, de aquellas confesiones religiosas con las que se hayan alcanzado relaciones de cooperación, a fin de que, mediante un trato fiscal más favorable, vean facilitada la labor para la que son llamadas por el Texto Constitucional y que, no es otra, que hacer efectivo el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto, garantizando así también la dignidad de la persona y el libre desarrollo de su personalidad (art. 10.1 CE), que suponen la base de nuestro sistema de derechos fundamentales.

En el caso de las exenciones tributarias ya no cabe acudir, como argumento que las explique, a la antigua inmunidad real de la que gozaban los bienes de la Iglesia, en virtud de la cual quedaban exonerados de toda carga fiscal.²⁵ Tampoco puede elevarse a fundamento principal de la financiación de las confesiones religiosas la labor de las Iglesias en el campo social o educativo, pues ello obligaría a someterlas al régimen común previsto para las entidades que intervienen en esos sectores, con la única exigencia de respetar la autonomía confesional. Insistimos, en nuestra opinión, es la protección y garantía del derecho fundamental de libertad religiosa lo que justifica la aportación de fondos públicos a los grupos religiosos. La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas se enmarca, pues, dentro de la concepción funcional de la Hacienda Pública, que propicia el recurso a diferentes instrumentos financieros, como las subvenciones y las exenciones, para satisfacer las necesidades sociales y cumplir los fines públicos, esto es, las funciones y objetivos asignados por el ordenamiento a los poderes públicos, entre los que se encuentra la tutela de los derechos fundamentales y, por consiguiente, de la libertad religiosa.

Por último, conviene aclarar que son cosas distintas el aval jurídico de la financiación pública de las confesiones religiosas y las motivaciones políticas que hay detrás de esa financiación. Es posible que los poderes públicos mantengan un sistema de financiación de la religión por razones de cohesión social o para obtener réditos electorales.²⁶ También se han puesto en marcha mecanismos de financiación como instrumento de control de algunos grupos religiosos.²⁷ Pero todo ello forma parte de una instrumentalización del apo-

²³ Artículo 9.2 de la Constitución Española: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social».

²⁴ Artículo 16.3 de la Constitución Española: «Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

²⁵ La inmunidad real puede definirse como «la exención de que gozan las cosas eclesiásticas de los tributos o impuestos que pesan sobre las cosas temporales por prescripciones civiles». MONTERO GUTIÉRREZ, 1954: 54.

²⁶ Cf. PAPANATHIS, 2009: 178.

²⁷ Sobre la financiación de las confesiones como medio de control *vid.* TORRES, 2009: 343-350.

yo económico a los grupos religiosos, que no ha de confundirse con su fundamentación jurídica. Son razones metajurídicas que no deben sustituir a las razones verdaderamente jurídicas.

3. Legitimidad de la financiación pública de las confesiones religiosas, no discriminación y rendición de cuentas

El enunciado de este epígrafe da la impresión de ser un cajón de sastre, pues agrupa cuestiones muy variadas. Se han unido en un mismo punto porque consideramos que hacen referencia a los aspectos más controvertidos que suscita hoy día la financiación pública de las confesiones religiosas.

La profunda crisis económica de los últimos años ha incrementado las voces críticas con la financiación pública de las confesiones religiosas. Desde diversos ámbitos se ha hablado de paraísos fiscales, de privilegios injustificados o de vestigios de la antigua confesionalidad del Estado. En definitiva, de un trato de favor que carece de justificación en el momento actual. Bajo nuestro punto de vista, esas críticas están salpicadas de lugares comunes y no resisten un mínimo análisis crítico. Para empezar, olvidan el dato de que en prácticamente todos los ordenamientos jurídicos existe apoyo económico público a las confesiones religiosas, sin que eso sea una peculiaridad exclusiva de un ordenamiento concreto explicable por un pasado confesional. Omiten, por tanto, los profundos cambios que han experimentado los ordenamientos jurídicos en esta materia y la fundamentación actual de la financiación. Al mismo tiempo, ignoran la evolución de los ordenamientos jurídicos en los últimos años, en los que la crisis del Estado social y las políticas de incentivos al llamado tercer sector han propiciado de manera paulatina la aplicación a las confesiones religiosas de la normativa aplicable a los entes sin ánimo de lucro cuyos fines son de interés general. Las confesiones religiosas y los bienes destinados a un fin religioso ya no cuentan con un estatuto tributario particular, sino que se incardinan en un régimen común del que se benefician también fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública.²⁸ Por ejemplo, en el caso español, el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se aplica a las confesiones religiosas que han suscrito un acuerdo de cooperación con el Estado,²⁹ es más beneficioso que el que se encuentra fijado en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede.

²⁸ Esta idea se desarrolla en CURTIT, 2016: 39-54.

²⁹ Cf. la disposición adicional novena de la Ley. Su contenido se aplica a la Iglesia católica y a las Iglesias evangélicas, las comunidades judías y las comunidades islámicas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado: Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Judías de España, y Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

Si la financiación pública de las confesiones religiosas tiene por fundamento promover el derecho fundamental de libertad religiosa, no ofrece duda que los grupos religiosos como tales sean los beneficiarios directos de esa financiación. Los fines religiosos, las actividades estricta y exclusivamente religiosas llevadas a cabo por las confesiones, no son fines públicos, en el sentido de fines que deban ser asumidos por el Estado, esto es, de fines estatales. Las confesiones religiosas, a diferencia de la mayor parte de los entes sin ánimo de lucro que integran el tercer sector, ni llevan a cabo prestaciones que correspondería satisfacer a los poderes públicos, ni actúan, cuando se limitan a las funciones propiamente religiosas, sustituyendo la iniciativa pública. En virtud del principio de laicidad o aconfesionalidad, los fines religiosos están excluidos de la iniciativa pública, son ajenos a ella. Esto obliga a buscar un fundamento específico que explique la equiparación entre fines religiosos y fines de interés general o, si se prefiere, la definición de los fines religiosos como fines de interés general. El fundamento de esta equivalencia, común a la mayor parte de ordenamientos jurídicos, se encuentra en el derecho fundamental de libertad religiosa; más concretamente, en las características de este derecho que tiene una dimensión colectiva sin cuyo reconocimiento el derecho quedaría desnaturalizado: una manifestación esencial de la libertad religiosa es el derecho a pertenecer o a no pertenecer a una confesión religiosa. Al mismo tiempo, las propias confesiones son, por sí mismas, titulares del derecho fundamental de libertad religiosa y tienen derecho a realizar actuaciones –establecer lugares de culto, formar y designar sus ministros de culto, asistencia religiosa–, sin cuya protección la dimensión individual de la libertad religiosa vería mermada su virtualidad. El Estado no confesional carece de competencia para realizar actuaciones de naturaleza religiosa y, precisamente por ello, tiene el deber de cooperar con las confesiones religiosas, que son quienes las llevan a cabo. Ello es así porque sin la colaboración con las confesiones religiosas los poderes públicos no podrían garantizar la realidad, eficacia y pleno reconocimiento del derecho fundamental de libertad religiosa.

La antigua Comisión Europea de Derechos Humanos, en el asunto Iglesia Bautista El Salvador y José Aquilino Ortega Moratilla contra España, de 11 de enero de 1992, indicó que «el derecho a la libertad de religión no implica en absoluto que a las iglesias o a sus fieles se les deba conceder un estatus fiscal diferente del de los demás contribuyentes»; pero que no exista la obligación no quiere decir que esté prohibido conceder incentivos fiscales, pues estos se enmarcan en las políticas destinadas a promover el interés general, del que forma parte la libertad religiosa.³⁰ Ahora bien, estas políticas públicas de financiación están sujetas a dos limitaciones: por un lado, el establecimiento de un sistema de financiación a favor de una o varias confesiones religiosas no puede hacerse de forma discriminatoria respecto al resto de manifestaciones religiosas presentes en la sociedad. Las diferencias de trato han de estar debidamente justificadas y debe estar previsto un cauce para que todos

³⁰ Cf. el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días contra el Reino Unido, de 4 de marzo de 2014, relativo a exenciones tributarias de los lugares de culto.

los grupos religiosos tengan la posibilidad, si reúnen los requisitos legales, de acceder a esa financiación.³¹ Por otro lado, las confesiones religiosas, en tanto que receptoras de fondos públicos, no pueden pretender quedar al margen de las exigencias de transparencia, rendición de cuentas y control público.³² Han de ser proactivas en este ámbito y actuar con transparencia y responsabilidad, pues la ausencia de datos respecto a sus actividades o al destino dado a los recursos públicos podría provocar que se socaven las bases sobre las que se asienta la financiación pública de la libertad religiosa.

Bibliografía

- CHRISTOFFERSEN, L. (2009): «The Financing of Religious Communities in Denmark», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 129-135.
- CIÁURRIZ LABIANO, M. J. (2008): «La Fundación Pluralismo y Convivencia», Álvarez Cortina, A. C. y Rodríguez Blanco, M. (coords.), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Granada, págs. 105-122.
- CURTIT, F. (2016): «La fiscalité des cultes en Europe: vers la fin de la singularité religieuse?», en *Revue du Droit des Religions*, n.º 1, págs. 39-54.
- DOE, N. (2011): *Law and Religion in Europe*, Oxford.
- FERREIRO GALGUERA, J. (2017): «El sistema actual de financiación de la Iglesia católica a través del IRPF», en Garcimartín, C. (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario. A Coruña, 31 de mayo-2 de junio de 2017*, Granada, págs. 89-117.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. (2017): «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia» en Garcimartín, C. (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario. A Coruña, 31 de mayo-2 de junio de 2017*, Granada, págs. 23-55.
- GONZÁLEZ, G. (2017): «La jurisprudencia del Tribunal Internacional de Derechos Humanos sobre financiación de confesiones religiosas», en Garcimartín, C. (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario. A Coruña, 31 de mayo-2 de junio de 2017*, Granada, págs. 13-21.
- HILL, M. (2009): «The Financing of Religious Communities in the United Kingdom», Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 327-336.
- LE ROUX, M. (2007): «La règle d'abstention financière des pouvoirs publics en matière culturelle», en *Revue de Droit Public*, 1, págs. 261-283.
- MCCREA, R. (2017): «La financiación de las confesiones religiosas en Europa», en Garcimartín, C. (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario. A Coruña, 31 de mayo-2 de junio de 2017*, Granada, págs. 3-12.

³¹ Sobre la relevancia del principio de no discriminación en materia de financiación de las confesiones religiosas *vid.* GONZÁLEZ, 2017: 16-18.

³² En este sentido *vid.* GIMÉNEZ BARRIOCANAL (2017): 53; y FERREIRO GALGUERA (2017): 116.

- MESSNER, F. (2016): «Le financement public des religions en Europe: Statuts actuels et pratiques émergentes», en *Revue du Droit des Religions*, n.º 1, págs. 23-37.
- MODÉER, K. Å. (2009): «The Financing of Religious Communities in Sweden», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 319-325.
- MONTERO GUTIÉRREZ, E. (1954): *El nuevo concordato español*, Madrid.
- PAPASTATHIS, C. K. (2009): «The Financing of Religions in Greece», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 175-193.
- PRÉLOT, P. H. (2016): «Le financement public des cultes en France entre régime d'exception et droit commun», en *Revue du Droit des Religions*, n.º 1, págs. 55-66.
- SCHANDA, B. (2009): «The Financing of Religious Communities in Hungary», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 195-201.
- TORFS, R. (2009): «Church Financing – Towards a European Model?», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 343-350.
- TRETERA, J. R. y HORÁK, Z. (2009): «The Financing of Religious Communities in Czech Republic», en Basdevant-Gaudemet, B. y Berlingò, S. (éditeurs), *The Financing of Religious Communities in the European Union / Le financement des religions dans les pays de l'Union européenne*, Leuven, págs. 119-128.
- WOEHLING, J. M. (2006): «L'interdiction pour l'État de reconnaître et de financer un culte. Quelle valeur juridique aujourd'hui?», en *Revue de Droit Public*, 6, págs. 1633-1669.
- WOEHLING, J. M. (2016): «La diversité territoriale des régimes français de financement public des cultes», en *Revue du Droit des Religions*, n.º 1, págs. 67-84.
- ZALBIDEA GONZÁLEZ, D. (2017): «Las otras financiaciones (profesores, asistencia religiosa, acción social)», Garcimartín, C. (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario. A Coruña, 31 de mayo-2 de junio de 2017*, Granada, págs. 197-215.

Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas

Juan José Rubio Guerrero
Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Castilla-La Mancha
In memoriam Antonio Aparicio Pérez

«Es mucho mayor la oscuridad cuando se apaga una luz, de lo que hubiera sido si nunca hubiese brillado».

John Steinbeck

0. INTRODUCCIÓN

Este trabajo pretende desarrollar una revisión del modelo financiación autonómica aplicado en España en los últimos años desde los principios de eficiencia, responsabilidad, esfuerzo, equidad y solidaridad interterritorial, con el objetivo de definir nuevos esquemas de financiación autonómica que permitan superar las limitaciones, inconsistencias y problemas que se derivan del actual modelo de financiación y que para algunas comunidades condiciona y compromete la capacidad de diseñar políticas fiscales propias con el fin de estimular la actividad económica y favorecer el crecimiento económico y social tanto de aquellos territorios como del conjunto del Estado.

Desde diferentes instancias se ha puesto de manifiesto que la actual deriva del Estado autonómico, que se ha caracterizado por una amplia descentralización del gasto pero una limitada corresponsabilidad en el ámbito de los ingresos públicos, ha conducido a la necesidad de un *replanteamiento integral del modelo de financiación* debido a que el actual ha sido excesivamente costoso lo que ha provocado un aumento relevante del gasto autonómico, falta de coherencia por la dinámica del *statu quo* financiero y las modulaciones y, especialmente, inadecuado para satisfacer las aspiraciones de algunos territorios en materia de autogobierno.

Como paso previo a la evaluación de las diferentes posibilidades que incorpora el sistema de financiación autonómico español, conviene, de forma esquemática, caracterizar los diferentes modelos financieros con el fin de poder centrar el debate. Reconociendo el carácter esquemático de la taxonomía

y que, en su caso, se podrían articular mecanismos financieros intermedios, podríamos reconocer:

- Sistema de impuestos estatales únicos obtenidos en cada territorio, complementado con impuestos propios de las Comunidades Autónomas (CC. AA.) que no sean concurrentes con los tributos estatales en cuanto a hechos imposables y con transferencias estatales.
- Sistema de impuestos autonómicos propios concurrentes con los estatales en sus hechos imposables y sin transferencias estatales de carácter general, aunque sí las de carácter redistributivo. De la concurrencia impositiva se excluirían los que rompiesen la unidad de mercado o que incidiesen directamente en el sistema de precios.
- Sistema de impuestos únicos en el territorio de cada Comunidad bajo la propia jurisdicción de cada una de ellas, con aportación de una parte de la recaudación al Estado para cubrir competencias exclusivas del mismo. El sistema actual de financiación española estaría en un punto intermedio entre el sistema uno y el dos propuestos.

1. LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA EN EL MODELO DE 2009: SUFICIENCIA, NIVELACIÓN VERTICAL Y HORIZONTAL

Uno de los objetivos fundamentales de la reforma del sistema de financiación autonómica realizada en 2009 ha sido reforzar la suficiencia financiera del conjunto de competencias asumidas por las CC. AA. Con este fin se reforzó, principalmente, el Fondo de Suficiencia Global mediante la dotación de recursos adicionales junto con nuevos instrumentos como los Fondos de Convergencia o la aportación adicional del Estado al Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

1.1. INGRESOS Y GASTOS DE LAS CC. AA.: DESEQUILIBRIO ESTRUCTURAL

La primera pregunta que debemos hacernos para valorar el principio de suficiencia financiera es hasta qué punto resulta adecuada la relación existente entre ingresos y gastos de la Administración Central y de las CC. AA. La conclusión general es la insuficiencia de recursos de las CC. AA. que deriva en un desequilibrio vertical a favor del Estado, de manera que la descentralización de los ingresos es menor que la operada en los gastos por lo que existe un déficit estructural en la financiación autonómica. Adicionalmente, si tomamos como referencia el año 2010, año en el que se produce la integración total de los recursos adicionales al Modelo, en muchas CC. AA. se ha producido una intensa caída en la recaudación tributaria, especialmente en aquellos tributos vinculados al sector inmobiliario, por lo que la estructura de tributos cedidos a las CC. AA., de fuerte carácter procíclico, no ha permitido compensar, a través de actuaciones discrecionales, el desplome de los ingresos fiscales en tributos compartidos asociado a la crisis económica. Sin olvidar que las transferencias del Modelo han experimentado un crecimiento insuficiente que no compensa la bajada en los rendimientos de los tributos del Estado. En consecuencia, se puede colegir que la adecuación del modelo al principio de suficiencia en la vertiente de ingresos no se ha conseguido, aun-

que no está claro si es consecuencia directa del funcionamiento del modelo o se debe a que el modelo ha desplegado unos efectos imprevistos e indeseables en una situación crítica de la coyuntura económica española.

Si enfocamos la nivelación vertical desde la perspectiva del gasto, es constatable, desde 2010, un recorte generalizado en los gastos en Sanidad y Educación a nivel del conjunto de las CC. AA., aunque con dimensiones dispares. Este ajuste se ha producido a pesar de la rigidez o, incluso, la presión al alza de este tipo de gastos que constituyen la columna vertebral de los presupuestos comunitarios. En definitiva, si comparamos los gastos en los que han incurrido las CC. AA. con los recursos procedentes del sistema de financiación, para verificar si este ha aportado recursos suficientes para la financiación de las competencias autonómicas, podemos concluir que el sistema no ha garantizado este principio, pues la distribución de los ingresos recaudados se ha hecho dotando, proporcionalmente, al Estado de mayores recursos que a las CC. AA. para el ejercicio de sus competencias.¹

Este efecto ha sido de cierta gravedad en algunas CC. AA. donde los recursos del sistema apenas han llegado para financiar los gastos en Sanidad y Educación, y que, gran parte de esa insuficiencia estructural, se debe a una incorrecta evaluación dinámica de los costes de la sanidad a la hora de establecer su financiación en el momento de cesión de esta competencia. Esta infrafinanciación ha sido una de las causas determinantes del incremento significativo de la deuda y de los gastos financieros de las CC. AA.

En cualquier caso, el problema real de la insuficiencia financiera, en nuestra opinión, ha estado supeditado a las restricciones presupuestarias de cada momento, de manera que el método utilizado para la fijación de las necesidades de financiación se ha basado en un sistema de reparto de los recursos disponibles y no en un sistema de financiación de necesidades, lo que ha supuesto que, ante la caída recaudatoria, el modelo haya sido insuficiente para financiar las necesidades reales autonómicas, situación agravada por la ausencia de mecanismos de garantía financiera dinámica y la incapacidad de utilizar instrumentos fiscales propios debido al alto componente procíclico.

Mientras que el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF), al que nos referiremos más adelante, no ha generado graves distorsiones en el funcionamiento del modelo, el fondo de Suficiencia Global ha generado perturbaciones graves ajenas a sus objetivos ya que se articuló como un instrumento cuyo objetivo era asegurar la financiación de todas las competencias de forma que las pudieran desarrollar íntegramente con carácter dinámico. Además, pretendía mantener el *statu quo* financiero de todas las CC. AA. La realidad ha sido que ha generado una enorme dispersión en la financiación *per capita* entre CC. AA., sin argumentos lógicos y solo ha permitido mantener el *statu quo* nominal para todas las CC. AA. Entre los problemas más reconocibles de este Fondo se encuentra la inestabilidad derivada de los ajustes que se han producido como consecuencia, básicamente, de las revisiones por variaciones en los tipos impositivos del IVA y de los IIEE, así como el ITE

¹ Véase Instituto de Estudios Fiscales (2018): *Reforma de la financiación Territorial. Informes de las Comisiones de Expertos de 2017*. Págs. 30 a 33.

1.2. EQUIDAD Y NIVELACIÓN HORIZONTAL

El refuerzo de la equidad en la financiación de las CC. AA. y la reducción de las diferencias que pudiera haber entre ellas ha sido uno de los objetivos clave del Modelo cuando se diseñó. Para ello se articularon varios fondos:

1.2.1. FONDO DE GARANTÍA DE SERVICIOS PÚBLICOS FUNDAMENTALES

El primer fondo y principal pilar del vigente modelo de financiación es el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales cuyo objetivo es garantizar que los recursos financieros para la prestación de servicios básicos del Estado de bienestar sirvan para que estos puedan ser prestados en igualdad de condiciones a todos los ciudadanos. Para garantizarlos se ha previsto una actualización anual tanto de los recursos como de las necesidades de gasto, de forma *sui generis*.

Hay cierto consenso en señalar que este Fondo cumple razonablemente el principio de nivelación horizontal al establecer patrones de reparto de financiación per cápita bien ordenados en función de la capacidad impositiva de los territorios, pero esta nivelación se pierde al entrar en juego el resto de los fondos, siendo especialmente grave la distorsión que genera el Fondo de Suficiencia Global en la ordenación de recursos en financiación per cápita entre CC. AA.

En todo caso, y consecuencia de la coyuntura económica crítica por la que ha atravesado el país, durante los años de vigencia del modelo, se observa que los gastos realizados por las CC. AA. asociados a los Servicios Públicos Fundamentales han excedido de la dotación total del Fondo, lo que significa una insuficiente dotación al Fondo para la consecución de la finalidad antes citada. Por esta razón, parece razonable la existencia de una garantía mínima en la financiación de los Servicios Públicos fundamentales ya que, si bien su reparto se efectúa en base a índices representativos de las necesidades de gasto actualizados anualmente, su fijación global es independiente de cómo han evolucionado tales necesidades por cuanto depende de la mera evolución de los ingresos. En definitiva, no ha habido correlación entre la evolución de los ingresos y las necesidades de gasto en los servicios públicos fundamentales en el período de vigencia del modelo.

Una cuestión controvertida, en función de la posición relativa de cada C. A., es el porcentaje de aportación de estas al Fondo, que equivale al 75% de la capacidad tributaria de cada una de ellas. Las Comunidades con mayor capacidad tributaria son partidarias de reducir el porcentaje de cesión al FGSPF, mientras que las de menor capacidad consideran que la reserva del 25% de la capacidad tributaria dificulta la consecución de la nivelación horizontal.

1.2.2. POBLACIÓN AJUSTADA Y COSTES ASOCIADOS A SERVICIOS PÚBLICOS FUNDAMENTALES

Un tema central en la articulación de un sistema coherente y racional de financiación autonómica es la determinación de los criterios para la valoración de costes en la prestación de servicios a cargo de las Comunidades Autónomas a los que vincular las necesidades de gasto. Resulta altamente complicado realizar una estimación directa de las necesidades de gasto homogéneo

por C. A., por lo que una alternativa evidente a partir del modelo actual sería revisar la definición de población ajustada para que refleje el principio de unidad de necesidad de forma más uniforme en todos los territorios. El concepto de población ajustada del modelo actual no responde a un estudio riguroso de necesidades, sino a unas ponderaciones que intentan incorporar las diferencias en necesidades y en costes de oferta en la provisión de servicios públicos básicos. Así, se intenta ajustar por la pirámide de población para tener en cuenta los colectivos que requieren mayor gasto. Entendemos que debería revisarse la incidencia que el volumen de población menor de 24 años y la mayor de 65 años tiene sobre el coste final de la prestación de servicios públicos, aunque es evidente que la ponderación asignada a variables de este tenor será siempre discutible si no se realiza un análisis riguroso de su incidencia en la utilización de los servicios públicos. Entiendo que es mucho más problemática la inclusión de variables no poblacionales, como la superficie o la dispersión de la población. Entre otros elementos a considerar, no suelen tenerse en cuenta los costes fijos en que se incurre para la prestación de los servicios que resultan especialmente gravosos en aquellas Comunidades de menor tamaño o con una mayor dispersión poblacional por lo que tienen que realizar mayores inversiones en colegios o centros de salud. Otro elemento que habría recuperar en relación a modelos anteriores es la variable renta per cápita, ya que su no consideración compromete el objetivo de solidaridad interterritorial que se pretende con la nivelación. Es un hecho contrastado que las CC. AA., con menor renta per cápita tienen un mayor porcentaje de usuarios tanto de sanidad como de educación pública, al no disponer de oferta razonable en el sector privado. Las variables poblacionales no explican adecuadamente el coste de la prestación de los servicios públicos por cuanto ignoran la participación del sector privado en su provisión y, por tanto, el efecto en los costes que se derivan de la reducción de usuarios de los servicios públicos. Por último, parece especialmente deficiente la definición de la variable «dispersión» que tiene en cuenta exclusivamente el número de entidades singulares, núcleos de población de cada C. A., sin considerar factores tan relevantes como densidad de población o distancia entre núcleos de población. Valga como ejemplo que no es razonable que Asturias y Cantabria, Comunidades uniprovinciales con muchas entidades singulares con distancias reducidas entre ellas, se beneficien en mayor medida de esta variable que las dos CC. AA. con mayor extensión geográfica de nuestro país: Castilla-La Mancha y Andalucía. Es evidente que habría que considerar de manera rigurosa la distancia de la población a los centros educativos y sanitarios, la necesidad de una mayor dotación de centros para prestar los servicios públicos, especialmente en el caso de la educación obligatoria y la atención sanitaria primaria, y, en general, todos los factores que determinan el sobrecoste en la prestación de los servicios públicos derivados de la dispersión poblacional y el vaciamiento territorial.

1.2.3. FONDOS DE CONVERGENCIA AUTONÓMICA

El modelo vigente, con el fin de abundar en la equidad y nivelación horizontal, trata de aproximar las CC. AA. de régimen común en términos de fi-

nanciación por habitante ajustado y favorecer el equilibrio económico territorial a través de los llamados Fondos de Convergencia Autonómica. Su aplicación, en nuestra opinión, no ha cumplido con los objetivos previstos ya que sus finalidades y criterios de reparto contrarios los configuran como fondos asimétricos que reducen el efecto nivelador pretendido tanto porque su dotación es insuficiente como por el hecho de que las fórmulas complejas de reparto, variables y ponderaciones han sido un tanto arbitrarias o no adecuadas.

El fondo de Cooperación se presentó con el objetivo último de equilibrar y armonizar el desarrollo regional, estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta. Pues bien, parece que existe una duplicidad de objetivos con el Fondo de Compensación Interterritorial. Duplicidad que se ve confirmada por la similitud en los criterios de reparto y la determinación de CC. AA. beneficiarias, por lo que parece razonable integrar ambos mecanismos dando mayor peso y relevancia al clásico Fondo de Compensación Interterritorial, revisando los criterios de reparto y las comunidades beneficiarias.

El fondo de Competitividad se crea con la finalidad de reducir las diferencias de financiación homogénea *per capita* entre CC. AA, al mismo tiempo que se pretendía incentivar la capacidad fiscal y desincentivar la competencia fiscal a la baja. Es un fondo un tanto abstruso y complejo en cuanto a su funcionamiento y definición., lo que le convierte en un fondo que dota de inestabilidad al sistema y lo hace poco predecible en sus recursos, existiendo serias dudas de que haya cumplido con los objetivos asignados.

2. LOGROS Y CARENCIAS DEL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Repasadas las características funcionales del modelo vigente, vamos a tratar de ordenar, a modo de corolario del apartado anterior, las inconsistencias del modelo de financiación actual en su proceso de conformación y su estado actual. Como ya hemos perfilado, se destacan, en concreto, los problemas asociados a la falta de transparencia del sistema, la escasa corresponsabilidad fiscal que comporta y los problemas que genera en términos de la asignación territorial de recursos, los aspectos de ordinalidad y su consideración, los límites a la redistribución interterritorial y la no previsibilidad de la financiación disponible para las autonomías. Tampoco debemos olvidar una serie de cuestiones transversales que son fundamentales para dar estabilidad y proyección temporal a cualquier modelo, desde un punto de vista estructural, así como mayor eficacia y transparencia del sistema y sobre los que deberíamos decir algo.

El modelo de financiación de las comunidades autónomas de régimen común ha evolucionado considerablemente desde sus inicios, en la década de los ochenta, hasta la actualidad. Se ha pasado de un sistema basado fundamentalmente en transferencias condicionadas a un sistema con un mayor peso de los recursos procedentes de los ingresos tributarios. A su vez, se ha ido ampliando la capacidad normativa de las CC. AA. sobre los distintos tributos cedidos, lo que ha supuesto algunos avances en aspectos como la au-

tonomía tributaria, la suficiencia financiera y la corresponsabilidad fiscal. Por otra parte, las sucesivas reformas del modelo han permitido, también, desarrollar mecanismos de nivelación, estableciéndose unos criterios más acordes con los principios del federalismo fiscal y con la experiencia internacional. Así pues, es evidente que, desde una perspectiva histórica, cada revisión del sistema de financiación ha significado, con algunos matices, una mejora en relación al modelo anterior.

En todo caso, el modelo ya presentaba originalmente algunas carencias como su gran complejidad, su falta de transparencia y sus dificultades para resolver satisfactoriamente los problemas de equidad y eficiencia. La última revisión del modelo y los resultados ya comentados en nuestro trabajo apuntan a la persistencia de estos problemas estructurales que evidencian la necesidad de llevar a cabo una profunda reforma que afronte dichas cuestiones. Esta problemática se ve agravada por el contexto de crisis económica que ha tenido como consecuencia inmediata un derrumbe de los ingresos impositivos de todas las administraciones. Por otro lado, la reforma constitucional sobre estabilidad presupuestaria aprobada en el año 2011 refuerza el compromiso de España en términos de consolidación fiscal y tiene importantes implicaciones para las CC. AA. y su financiación.

Así pues, teniendo en cuenta las restricciones que se han introducido en los sucesivos modelos de financiación, en nuestro papel hemos tratado de manifestar sus aspectos más problemáticos, ya que estos deberían ser los puntos focales de una posible reforma estructural del actual modelo de financiación.

Las principales carencias del modelo actual se pueden clasificar en cinco epígrafes:

- 1/ falta de transparencia y exceso de complejidad,
- 2/ insuficiente grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal,
- 3/ falta de garantía del principio de ordinalidad,
- 4/ grado de redistribución del sistema, y
- 5/ riesgos de insuficiencia financiera y previsibilidad de la financiación.

2.1. Falta de transparencia, excesiva complejidad y escasez de responsabilidad fiscal.

El actual sistema de financiación es sumamente complejo y poco transparente. La superposición de fondos de ajuste, que se ha efectuado para garantizar el *statu quo* en cada reforma y para compensar a determinadas CC. AA., ha creado un entramado de fondos opaco y de difícil comprensión. En general, la falta de una correspondencia entre las responsabilidades de gasto y las de ingreso conlleva un grave déficit de control por parte de los ciudadanos y, en consecuencia, una menor eficiencia en el gasto público. Para disfrutar de todas las ventajas de la descentralización del gasto es necesario que los gobiernos subcentrales rindan cuentas ante los ciudadanos. Y para que esta rendición tenga pleno sentido, los gobiernos subcentrales deben tener un alto grado de autonomía tributaria siendo responsables directos de regular y recaudar una proporción elevada de los recursos que se obtienen en cada CC. AA.

El actual modelo otorga autonomía en muchos aspectos vinculados al gasto (capacidad de gestionar y realizar los pagos y, en algunos casos, de legislar), mientras que la autonomía en la vertiente de los ingresos es mucho más limitada. De hecho, las CC. AA. en su conjunto apenas llegan a financiar entre el 50 y 60% de sus gastos con fuentes tributarias sobre las cuales tienen capacidad normativa. Esta reside básicamente en impuestos sobre la riqueza que se caracterizan por ser de segundo orden en términos recaudatorios y por registrar una tendencia decreciente. Pero, además, una gran proporción de los ingresos propios de las CC. AA. (participaciones impositivas en IRPF, IVA e impuestos especiales) son generados sin que los ciudadanos sean conscientes de qué nivel de gobierno es destinatario de esos impuestos y, por lo tanto, sin que los gestores públicos a nivel autonómico tengan que rendir cuentas por su uso final.

En el caso español, las CC. AA. tienen, en materia de ingresos, escasa capacidad normativa, una menor capacidad de gestión y una limitada capacidad de recaudación, lo que se traduce en un muy bajo control por parte de los ciudadanos y en poca presión para gastar de manera eficiente.

Cabe señalar que, en relación al modelo de financiación del año 2002, se ha producido un importante avance en los impuestos cedidos parcialmente. Así, el reparto de la recaudación de las principales fuentes tributarias entre la Administración del Estado y las Comunidades (al 50% en el IVA y al 58% en el caso de los Impuestos Especiales), así como la cesión del 50% del IRPF y la capacidad normativa desplazada a favor de las Comunidades, han permitido, por ejemplo, el aumento de los tipos impositivos por parte de varios gobiernos autonómicos en los últimos tiempos para hacer frente al déficit, y suponen un mayor grado de autonomía de las administraciones autonómicas. La cesión parcial de impuestos es un mecanismo con un mayor nivel de autonomía que la pura transferencia, y la capacidad normativa constituye un incentivo para una mejor gestión de los tributos ya que los recursos adicionales que se obtienen no computan a efectos de la redistribución vía FGSPF.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las dificultades para descentralizar el IVA y los Impuestos Especiales en el marco del proceso de integración europeo, que incluso han llevado a la supresión como tributo autónomo del Impuesto sobre las Ventas de Determinados Hidrocarburos. Sin embargo, pueden existir fórmulas de descentralización del IVA que permitan a las comunidades autónomas asumir mayores competencias normativas, especialmente en materia de gestión y recaudación. Lo mismo ocurre con los impuestos especiales. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica ha realizado una propuesta interesante y meditada sobre la posibilidad de incorporar corresponsabilidad fiscal normativa en el IVA,² a la que luego nos referiremos brevemente.

La falta de corresponsabilidad fiscal se ve agravada por el hecho de que el sistema de financiación actual solo permite que las CC. AA. se queden con un 25% de sus recursos tributarios normalizados. El 75% restante nutre el FGSPF que se reparte conforme a las necesidades de gasto medidas a través de la población ajustada. Si tenemos en cuenta que el modelo incluye otros

² Instituto de Estudios Fiscales (2018). Págs. 77-79

Fondos, además del de Garantía, el resultado final es que las comunidades autónomas solo se financian con el 20% de sus ingresos tributarios mientras que el resto procede de transferencias. Las consecuencias adversas de la reducida autonomía tributaria son diversas:

- a) Para disminuir los niveles de déficit público, las comunidades tan solo pueden actuar, mayoritariamente, a través de las reducciones de gasto, puesto que tienen muy limitada autonomía tributaria.
- b) acceso muy limitado a los mercados financieros, puesto que el nivel de solvencia se resiente de su baja capacidad fiscal.
- c) la baja autonomía fiscal que proporciona el actual modelo de financiación no incentiva la disciplina presupuestaria. Si la mayor parte de los ingresos de una comunidad autónoma provienen de las transferencias, los gobiernos subcentrales tendrán incentivos para expandir sus gastos. Y ante la imposibilidad de hacer frente a dicho gasto, solicitarán un «rescate» por parte del gobierno central, alegando una insuficiencia de recursos proporcionados por el sistema de financiación. En España, no han existido rescates explícitos del gobierno central a las CC. AA., pero sí implícitos en forma de «transferencias adicionales» de carácter discrecional tipo Fondo de liquidez autonómica, Fondo de Pago a proveedores o similares.
- d) en la medida en que la estructura fiscal se adecúe mejor a la estructura productiva específica de la economía del territorio se podrán implementar mejor medidas de reactivación económica a nivel de C. A. Para utilizar la política fiscal como instrumento de reactivación económica es necesario disponer de capacidad normativa para decidir el peso y la estructura de los principales elementos que configuran los impuestos, respetando los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado y la Unión Europea.

2.2. ¿Falta de garantía del principio de ordinalidad? ¿Es relevante? ¿Hasta qué punto?

Con el actual sistema de financiación autonómica no se cumple el principio de ordinalidad según el cual la actuación de los diversos mecanismos redistributivos o de nivelación no debe alterar el orden de las distintas CC. AA., que debe ser el mismo tanto en términos de recursos tributarios (antes de la nivelación) como en términos de recursos totales, después de la misma. Resulta importante resaltar, ya que hay cierta confusión en el profano respecto al significado de este principio, que el principio de ordinalidad solo se refiere al reparto de los recursos tributarios recaudados en las distintas CC. AA. de tal modo que se nivelen los recursos disponibles por todas ellas para ofrecer los servicios públicos considerados como básicos. Por tanto, no se trata de un principio que afecte al orden de las CC. AA. en términos de renta por habitante antes y después de la actuación de mecanismos de redistribución de renta.

De hecho, el cumplimiento de la equidad horizontal ha sido, históricamente, uno de los objetivos peor resueltos del modelo de financiación autonómica, hasta que, con el acuerdo del 2009, y a través del FGSPF, se ha en-

sayado una vía de solución. Este Fondo consigue una nivelación parcial de los recursos a disposición de los gobiernos autonómicos para la prestación de los servicios esenciales del Estado de Bienestar, permitiendo recortar diferencias en los niveles de financiación sin que ninguna comunidad autónoma pierda su posición en relación a la que tenía antes de la nivelación, es decir, en relación al ranking que ocupaba según su índice de recursos tributarios.

Sin embargo, como venimos comentando, el funcionamiento de los otros tres fondos que forman parte del modelo (fondo de suficiencia global, fondo de competitividad y fondo de cooperación) distorsiona la pauta mencionada y provoca resultados poco justificables, tanto desde el punto de vista de la equidad como de la eficiencia. De hecho, tanto el fondo de suficiencia como los fondos de convergencia incrementan la dispersión entre CC. AA. en términos de recursos tributarios totales, eliminando en parte el efecto nivelador del Fondo de Garantía y sin una justificación clara de los cambios de orden y nivel que estos fondos provocan.

Es necesario indicar que el principio de ordinalidad tampoco se respeta por la conjunción del sistema de financiación común con el de las Comunidades de régimen foral. Mientras que en las primeras es el Estado el que recauda la mayor parte de los ingresos y luego los distribuye entre las comunidades autónomas, en el caso foral el mecanismo es el inverso. En este sentido, debería asegurarse una mejor coordinación entre los dos sistemas, promoviendo una mayor transparencia de los mecanismos de determinación del cupo y contemplando la aportación de las Comunidades Forales para participar en los mecanismos de nivelación interterritorial.

2.3. El grado de redistribución del sistema. ¿Límites a la redistribución?

La cuestión del mantenimiento de la ordinalidad en el funcionamiento del sistema y del grado de dispersión de recursos tributarios totales entre CC. AA. son básicamente aspectos de equidad horizontal. Se plantea, asimismo, en qué medida los niveles de redistribución y reasignación de recursos que genera el sistema pueden tener efectos adversos de eficiencia.

Si el nivel de redistribución que subyace en el modelo de financiación es excesivo ello puede generar pérdidas de eficiencia que acaben penalizando el crecimiento económico del conjunto, al afectar al crecimiento potencial tanto de los territorios más dinámicos como de los beneficiarios de tal redistribución. En concreto, las CC. AA. que aporten en exceso pueden perder competitividad por el coste de oportunidad que supone transferir dichos recursos a otros territorios en vez de reinvertirlos en su territorio para contribuir a su propio crecimiento. Pero, además, esta pérdida de competitividad podría reducir las externalidades positivas hacia el resto del territorio (efecto locomotora), afectando así al crecimiento del conjunto agregado. Del mismo modo, las CC. AA. que, de manera persistente en el tiempo, han venido siendo beneficiarias del sistema redistributivo interterritorial también podrían padecer unos incentivos perversos, que cercenasen sus posibles aumentos de productividad, su competitividad, su capacidad para asumir riesgos y su crecimiento económico.

Otro efecto adverso de un exceso de redistribución, es que puede desincentivar a los gobiernos de las CC. AA. con mayor capacidad fiscal para ser eficientes a la hora de obtener más recursos, ya que no los reinvertirán en su totalidad dentro de su territorio.

Finalmente, en la medida que los flujos redistributivos desincentiven la movilidad de los factores hacia los territorios más dinámicos quizá se impida una reasignación eficiente de dichos factores a nivel agregado, siendo este otro posible motivo de reducción del potencial crecimiento del conjunto. Así pues, resulta necesario plantearse una reforma del sistema de financiación autonómica que evite la penalización de la competitividad de las comunidades más dinámicas y que estimule la de las menos dinámicas, cosa que no ocurrirá si la redistribución fuese excesiva. De ahí que resulte necesario que el sistema estimule la reactivación de todas las comunidades para aumentar el crecimiento de cada comunidad y el del conjunto agregado. En este sentido es importante resaltar que el análisis de la redistribución de recursos tributarios que comporta el actual sistema de financiación autonómica solo constituye una parte de los posibles mecanismos de redistribución de renta en el territorio, aunque sin duda es el más importante.

Existe un aspecto adicional de la solidaridad entre comunidades relacionado con la ayuda al desarrollo de aquellas comunidades con menor renta por habitante, para favorecer la convergencia entre regiones. Se trata del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), cuyo objetivo es precisamente corregir los desequilibrios interterritoriales.

El FCI debe gestionarse independientemente del modelo de financiación autonómica por el que se opte, pues responde al principio constitucional de reducir desequilibrios mediante programas de inversión y es el instrumento más idóneo para dicho fin. Su diseño debe revisarse y elevar su cuantía, que en la actualidad resulta bastante escasa pues es solo un poco superior al 1 por mil del PIB español.

2.4. Riesgos de insuficiencia financiera y previsibilidad de la financiación. Entregas a cuenta y Tesorería

El diseño actual del sistema de financiación, basado en la cesión a las CC. AA. de impuestos que son recaudados por la Administración central, un cúmulo de fondos *ad hoc* y un escaso volumen de recursos que se generen y recauden en la propia comunidad puede conllevar graves situaciones de insuficiencia financiera, así como problemas de gestión de tesorería.

El cúmulo de ajustes *ad hoc* más allá del cómputo de las necesidades de gasto incide negativamente en la suficiencia. Más aún si los recursos en los que se centra la financiación de las CC. AA. son muy sensibles al ciclo económico o de difícil previsión. En este sentido, los problemas de «previsibilidad» de los ingresos de las Comunidades en estos últimos años se asocian, en gran medida, a las importantes caídas de la recaudación de tributos como el IVA o el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Además, el sistema actual en el que la gestión y recaudación de los principales impuestos cedidos (IRPF, IVA e IIEE) está en manos del gobierno central, puede dificultar un flujo de financiación previsible y estable. El sistema

de tesorería se basa en anticipos mensuales que pueden divergir del resultado final del modelo, lo que genera tensiones de tesorería en las CC. AA. Este problema se podría resolver mediante fórmulas adecuadas que o bien tomasen en consideración los calendarios recaudatorios de los distintos tributos o mediante la transferencia de competencias sobre la gestión y recaudación de los principales impuestos cedidos.³

3. CUESTIONES TRANSVERSALES EN LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Adicionalmente existen diversos aspectos que deberían ser tomados en consideración en los procesos de reforma de cualquier sistema de descentralización fiscal al objeto de mejorar la eficiencia y la transparencia del sistema, y sobre los que tendremos que decir algo, aunque sea mínimo.

3.1. Lealtad institucional

La lealtad entre las distintas administraciones públicas es exigencia que se deriva del principio superior de lealtad constitucional y que debe entenderse como el necesario respeto que deben observarse mutuamente tales administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias, asegurando que las consecuencias de sus decisiones políticas o administrativas no afectan negativamente a los legítimos intereses de las demás. Se trata, pues, de un elemento fundamental para el correcto funcionamiento del Estado autonómico.

El principio de lealtad institucional, aplicado al ámbito que nos ocupa, debería suponer la asunción de la responsabilidad de velar porque las decisiones propias, legislativas o de otro tipo, que puedan incidir en el gasto público y los ingresos tributarios correspondientes a otra administración territorial distinta de la que toma las decisiones, sean objeto de medición, toma en consideración, publicación de impactos y compensación.

Dada la preeminencia normativa de la administración del Estado en muchos de los ámbitos competenciales relevantes, normalmente el debate sobre si se ha producido un adecuado respeto a este principio se centra en la toma de decisiones por parte de la citada Administración que afecten o puedan afectar a las finanzas de las administraciones autonómicas. Ello sin perjuicio de que la lealtad debe ser mutua siempre.

La valoración del grado de respeto al principio de lealtad institucional en esta materia difícilmente puede arrojar una conclusión bien definida. El propio Tribunal Constitucional no suele otorgar en sus pronunciamientos categoría de criterio jurídico vinculante al principio de lealtad institucional. La asunción que de este principio se ha hecho en España está resultando poco útil, siendo deseable que pase a ser concebido como un criterio jurídico que puede dar lugar, bien a la anulación o corrección de las normas que infrinjan su contenido negativo o positivo, bien a la necesaria toma de las oportunas medidas de compensación económica.

³ Para una propuesta genérica para resolver el problema de las Entregas a cuenta, ver Instituto de Estudios Fiscales (2018). Págs. 106-108.

Para un adecuado funcionamiento del Estado autonómico sería necesaria una evolución normativa y la asunción de un compromiso mutuo institucional, anclado en el generalizado respeto a las normas constitucionales, para concretar jurídicamente el citado principio de lealtad, tanto en un plano interpretativo como aplicativo, superando su existencia como mero principio retórico.

3.2. Criterios para la valoración de costes en la prestación de servicios a cargo de las Comunidades Autónomas

Para enmarcar adecuadamente la cuestión objeto de análisis en este apartado, debemos hacer referencia al concepto hacendístico de equidad horizontal. Este principio afirma que distintas personas con igual capacidad de pago e idénticas necesidades deben ser tratados de forma equivalente o similar por el sector público, con independencia del lugar en que residan. Si dos individuos con el mismo nivel de renta y de necesidades residen en áreas con diferentes costes unitarios de prestación de servicios, se puede esperar que pagos impositivos iguales les proporcionen distintos niveles de servicios. Dos individuos iguales afrontarán situaciones distintas en términos de las diferencias entre el valor de los beneficios recibidos y los impuestos pagados. Este resultado sería contrario al principio de equidad horizontal.

Las causas de los desequilibrios fiscales horizontales pueden ser:

- Diferencias entre los niveles de gobierno regionales en los costes unitarios de provisión de los servicios públicos.
- Diferencias entre los niveles de gobierno regionales en las necesidades de provisión de los servicios públicos por habitante (ej. insularidad, pirámide poblacional, densidad, etcétera).

Evitar este efecto o corregirlo justifica la utilización de las llamadas transferencias niveladoras. En puridad, dichas transferencias deberían aplicarse integrando los aspectos territoriales y personales, a nivel de las personas individualmente consideradas, pero esta solución no es viable en la práctica por su extrema complejidad. Por esta razón las transferencias niveladoras son de carácter intergubernamental, tendiendo a asegurar que cada región pueda alcanzar el nivel de prestación de servicios que se determine, con independencia de su capacidad fiscal. Se trata de evitar, por tanto, que las regiones con menos potencial económico se encuentren en la situación de tener que prestar un nivel de servicios públicos inferior, o bien tener que hacer que sus habitantes incurran en un esfuerzo fiscal mayor para alcanzar un mismo o similar nivel de servicios al que disfrutaban los habitantes de otras regiones.

En el vigente sistema de financiación autonómica el indicador de la necesidad de gasto es, fundamentalmente, la población ajustada. El resultado de este mecanismo es una nivelación total sobre los servicios escogidos, es decir, que los recursos que deben cubrir los servicios básicos del estado del bienestar sean iguales en términos de población ajustada.

La aplicación práctica de una transferencia niveladora exige elaborar unos índices relativos de necesidades de gasto. Estos podrían plantearse a partir de la descomposición en una suma ponderada de índices de necesidades de gasto elaborados para cada uno de los programas de gasto cuyas competencias tienen asumidas las CC. AA.

Podemos definir las necesidades de gasto de una C. A., en relación a determinado programa, como función de la población, la proporción de usuarios potenciales y valores determinados por factores ajenos al control de la C. A.: provisión de servicio (definido en unidades de *output* por usuario), utilización de recursos y coste unitario del *input* en la C. A. Evidentemente, cuanto más detallada y concreta sea la metodología que se utilice para determinar los costes en la prestación de servicios públicos por parte de las CC. AA., mayor complejidad y riesgo de opacidad se introduce en el sistema.

Ante las dificultades de la estimación directa de las necesidades de gasto, una alternativa obvia sería revisar la definición de población ajustada para que refleje el principio de *unidad de necesidad* de forma más uniforme en todos los territorios. El concepto de población ajustada del modelo actual no responde a un estudio riguroso de necesidades (como han realizado países como Australia), sino a unas ponderaciones que intentan reflejar las diferencias en necesidades y en costes de ofrecer los servicios básicos. Así, se intenta ajustar por la pirámide poblacional para tener en cuenta los colectivos que requieren mayor gasto, jóvenes en edad escolar, o personas mayores con necesidades de atención sanitaria superiores a la media. Se corrige a su vez por superficie y dispersión, pero no se corrige en cambio por congestión o por diferencial de coste de los servicios de acuerdo al IPC regional, por ejemplo. Un estudio riguroso sobre esta variable de ponderación podría mejorar el cálculo actual de las diferencias en necesidades.

3.3. Reglas para delimitar la territorialización del gasto y de la inversión pública

En España no existen límites a la territorialización del gasto y la inversión pública del Estado. No hay reglas que ordenen y disciplinen la territorialización de la actuación de la Administración en la vertiente del gasto. La existencia de unas reglas de juego en esta cuestión es importante tanto desde una perspectiva estricta de legitimidad democrática como de garantía de un desarrollo territorial equilibrado en el largo plazo. Se complica esta cuestión por el hecho de que partes muy significativas del gasto público producen economías externas difícilmente divisibles personal o territorialmente. Además, la consideración de este tema está, naturalmente, también ligada a las observaciones sobre redistribución territorial de la renta y el papel del Fondo de Compensación Interterritorial.

Una restricción posible sobre la territorialización del gasto por parte del Estado sería, más allá del impacto del sistema de financiación, establecer un principio en virtud del cual la aplicación del sistema de financiación y de los programas de gasto público cuya territorialización no viniese determinada por su naturaleza (intereses, pago de pensiones, etcétera), no supusiera una alteración de la posición relativa de una C. A. en términos de recursos públicos (tributarios más gasto público) disponibles por habitante. Respecto al gasto en servicios centrales, se podrían utilizar criterios de imputación similares a los que utiliza la Comisión Europea en la distribución entre Estados miembros del Presupuesto de la UE.

En relación a las inversiones públicas debería superarse la situación actual de ausencia de reglas del juego en cuanto a su territorialización, puesto que ha dado lugar a situaciones desequilibradas en lo que se refiere a los stocks de capital público en los distintos territorios autonómicos. Un límite que quizá debería considerarse podría consistir en situar el nivel mínimo de inversión en el territorio de una Comunidad Autónoma atendiendo al peso relativo de su población o de su PIB respecto del total español. La observancia de tal límite debería efectuarse en un horizonte superior al año, para evitar una excesiva rigidez en la potestad presupuestaria estatal. Las magnitudes que tendrían que tomarse en cuenta deberían ser, a su vez, las resultantes del proceso de ejecución presupuestaria y no las cifras inicialmente presupuestadas. Pero, de nuevo, el criterio de la población resulta insuficiente pues no tiene en cuenta ni la naturaleza del gasto o de la inversión, ni la inexcusable exigencia de su realización en algunas ocasiones ni las circunstancias territoriales que pueden acompañarles. Solo una adecuada ponderación de todos esos factores en cada ocasión concreta puede conducir a criterios racionales para su adecuada evaluación. Naturalmente, esos criterios podrían también seguirse para efectuar la imputación territorial de los distintos programas de obra pública, que deberían ser determinados objetivamente y, sobre todo, gozar de la máxima transparencia.

Es importante resaltar que la imposición de ciertas restricciones en la territorialización del gasto y la inversión pública no impide que exista una política estatal de desarrollo regional. Esta debería operar, de manera explícita, a través de fondos transparentes como el FCI, adecuadamente dotados para perseguir objetivos medibles de convergencia regional, con la participación de las diferentes administraciones.

3.4. Riesgos y ventajas de la descentralización de la gestión tributaria

El modelo de financiación actual contempla los tributos propios y los tributos cedidos totalmente, que son gestionados, liquidados, recaudados e inspeccionados por las CC. AA.

Debe recordarse que algunas CC. AA. han creado sus propias agencias tributarias, fundamentándose en la Ley 23/2007 y de acuerdo con la reforma de sus Estatutos de Autonomía. Es el caso, hasta el momento, de Cataluña, Cantabria, Andalucía y Baleares.

Desde el punto de vista de la administración tributaria, hay que resaltar que no resulta eficiente para la gestión fiscal la fragmentación de las agencias tributarias. En el modelo actual de gestión de la Agencia Tributaria española, los flujos de información se articulan como eje fundamental de un sistema moderno de control y administración fiscal. Disponer y desarrollar un sistema eficiente, tanto de captación de información como de utilización de la misma es imprescindible para lograr los múltiples objetivos que una Administración Tributaria solvente y eficaz exige, desde los objetivos recaudatorios, a los relativos a la asistencia y mejora de las relaciones con los contribuyentes, pasando por el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias. El esfuerzo realizado desde su creación por nuestra Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido titánico y ha permitido consolidar

un modelo de gestión integral e integrado de la información tributaria, reconocido a nivel internacional. En este sentido, el adecuado desarrollo de la lucha contra el fraude fiscal y, en concreto, la planificación y el desarrollo de las tareas de control e inspección, exige que las Administraciones Tributarias dispongan de la máxima información y de la más alta calidad, que además ha de obtenerse con el mínimo retraso respecto a los hechos a que se refiere. Sin embargo, el Estado de las Autonomías ha permitido que, en el ámbito de las actuaciones de gestión y control tributarios se produzca la concurrencia de diversas administraciones, tanto por las estructuras internas de la Administración Pública Estatal, como por las estructuras de la Administración Autónoma y Local. Un ejemplo paradigmático de los problemas de coordinación de diferentes Administraciones Tributarias en España que nos debería servir como «aviso a navegantes» lo constituye la existencia de los Regímenes Forales de Concierto y Convenio con el País Vasco y Navarra, donde los mecanismos técnicos de intercambio de información fiscal «se leen en clave política». En cualquier caso, la realidad pone de manifiesto deficiencias tanto en materia de coordinación como de colaboración, lo que determina que se produzcan pérdidas de información en la gestión de los tributos con la consecuente pérdida de eficiencia.

Los Argumentos a favor de una Agencia Tributaria única y centralizada son múltiples y variados. Sin ánimo de exhaustividad, se podría señalar que, por lo que se refiere a la información y asistencia al contribuyente, las agencias autonómicas tendrían serias dificultades en alcanzar los plazos medios de devoluciones del IRPF o las de IVA exportadores, por problemas para verificar la existencia de deudas en fase de embargo del declarante a favor de otras administraciones o problemas para averiguar si las retenciones practicadas fueron ingresadas en otras administraciones. También el servicio de comunicación de datos fiscales o la preparación de borradores de declaración, ya de por sí complejo, teniendo en cuenta la cantidad de información a integrar, se vería altamente mermado puesto que, por la rapidez que requiere este instrumento de ayuda, cualquier agencia autonómica sería incapaz de suministrar a sus contribuyentes los datos tributarios procedentes de territorios distintos de su ámbito geográfico. Por otro lado, en la labor de información y asistencia a los contribuyentes no se garantizaría la necesaria unidad de criterio en perjuicio del contribuyente en términos de calidad y seguridad. Pero es en el ámbito de control e inspección donde la compartimentación de la AEAT perjudicaría seriamente la detección y corrección de los incumplimientos tributarios. Cada administración arrostraría con una pérdida de información tributaria, de carácter periódico, que se generase en los territorios de las restantes administraciones, además de la evidente debilidad para disciplinar a los obligados tributarios, ajenos al ámbito específico de actuación de una agencia autonómica en relación a requerimientos puntuales de información necesaria para la investigación y comprobación de sus propios contribuyentes.

Un elemento adicional a considerar, que afectaría incluso a títulos competenciales recogidos en el artículo 149 de la Constitución, como es el tratamiento similar ante todas las Administraciones Públicas, no es otro que la posibilidad de que, dependiendo del domicilio fiscal y de la autoridad competente en cada caso, los obligados tributarios se encontrasen con diferentes criterios de selección para ser inspeccionados, en la concesión de los apla-

zamientos de las deudas tributarias y en otras cuestiones que introducen una mayor discrecionalidad territorial en las relaciones con los contribuyentes. Por último, no debemos olvidar la probabilidad de que la multiplicación de agencias tributarias suponga un aumento en los costes de la gestión del sistema en su conjunto con la consiguiente pérdida de eficiencia del sistema, así como que las necesidades de intercambio de información y de asistencia recíproca ente países en un mundo globalizado, se verían dificultadas por la pérdida de peso y presencia internacional que sufriría una administración autonómica respecto de una nacional.

Como una solución intermedia, debería explorarse la creación de un Consorcio Tributario único que agruparía a todas las agencias regionales y a la nacional. Esta agencia permitiría una mayor eficiencia recaudatoria y una mayor efectividad en la lucha contra el fraude que la solución de agencias tributarias regionales. Esta agencia entregaría de forma ágil a cada administración la parte de la recaudación que le corresponde a la vez que permite compartir las decisiones y estrategias fiscales en vez de dejarlas en manos de una única agencia, bien sea estatal o regional.

4. ESTRUCTURA DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: PROPUESTA DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SFA 2017

El funcionamiento del Sistema vigente de Financiación Autonómica origina diferencias en la financiación por habitante y por habitante ajustado entre las CC. AA. de régimen común que no solo responden a las variables y ponderaciones que en el modelo pretenden captar las diferencias en las necesidades de gasto o en las capacidades fiscales. En él se observan también la sedimentación del criterio del *statu quo* y el criterio de coste efectivo aplicado en el momento del traspaso de cada competencia y que introducen distorsiones en la financiación y que deberían superarse en una fase madura de la financiación descentralizada. Las diferencias de financiación por habitante son todavía mayores cuando se comparan con las CC. AA. de régimen foral, debido a que los mecanismos de cálculo de cupo vasco o del concierto navarro no prevén fórmulas de participación de estos territorios en la solidaridad interterritorial.

4.1. Elementos fundamentales del modelo propuesto

El modelo planteado por la Comisión de Expertos se basa en los siguientes elementos y consideraciones fundamentales:

La financiación total de las competencias homogéneas de cada Comunidad Autónoma debería determinarse en función de sus necesidades de gasto y su capacidad fiscal (ingresos normativos por tributos cedidos) de acuerdo con el grado de nivelación que se acuerde políticamente y se canalizaría a través de la estructura de fondos que se propone, una vez que se diluya la cláusula de *statu quo* en el período de duración del modelo. Por su parte la financiación de las competencias singulares o no homogéneas se financiaría con transferencias específicas no condicionadas.

A efectos de determinar las necesidades, la Comisión propone mantener la estructura básica de la actual fórmula de necesidades de gasto/población ajustada, diferenciando cuatro bloques (sanidad, educación, servicios sociales y resto de servicios regionales) a efectos de mantener su peso en el total y solo a los efectos del cálculo de las necesidades, sin prejuzgar el uso posterior de los fondos asignados con el fin de garantizar las autonomía de los gobiernos para decidir la composición de su gasto.

La Comisión considera que sería aconsejable introducir o matizar algunas variables nuevas en la fórmula de necesidades de gasto o sustituir algunos de los indicadores actuales por otros que aproximen mejor la demanda de determinados servicios o los diferenciales relevantes de costes unitarios. A título de ejemplo, en el caso de educación se plantean dos variables (población de 0 a 18 años y número de estudiantes universitarios en centros públicos). En servicios sociales aconseja dividir la población mayor de 65 años en dos tramos (65-79, 80 o más, ponderados por la probabilidad relativa media de discapacidad). Además, se propone medir la pobreza relativa para fijar una variable que recoja la necesidad de estos gastos. En el resto de gastos, se considera la población, incorporando un ajuste por factores geográficos y costes fijos, además de la posibilidad de incorporar factores adicionales de costes diferenciales (nivel de precios y renta por habitante).

En cuanto a la estructura del modelo de financiación propuesto, una vez acordado un determinado equilibrio vertical de partida, el objetivo es simplificar la estructura del sistema, hacerlo más transparente y dotarlo de un criterio explícito de reparto entre CC. AA. que se aplicaría sin excepciones, a partir de la desaparición del *statu quo*.

El núcleo del sistema estaría basado en dos fondos: 1) el Fondo Básico de Financiación (FBF) y 2) el Fondo de Nivelación Vertical (FNV). Conjuntamente con los recursos tributarios autonómicos no aportados al FBF, estos fondos constituirían la financiación a competencias homogéneas, antes del ejercicio de la capacidad normativa en materia tributaria. Un tercer fondo, el Fondo Complementario de Financiación (FCF) aportaría los recursos para las competencias no homogéneas.

El FBF se nutriría de la recaudación total de los tramos autonómicos del IVA y los Impuestos Especiales que corresponda a cada Comunidad (sobre los que la Comisión propone la capacidad colegiada para fijar los tipos impositivos) y con un porcentaje de los ingresos normativos por el resto de tributos cedidos (coeficiente de aportación al FB), incluyendo el Impuesto sobre Actividades de Juego y Depósitos en Entidades de Crédito y, en su caso, el Impuesto sobre el Patrimonio y las aportaciones de las Comunidades forales. Este fondo se distribuiría en función de la población ajustada. El CAFB determinaría el grado de nivelación del sistema. El alcance de la nivelación depende básicamente del porcentaje de financiación sujeto a nivelación. En el actual modelo este porcentaje sería del 75% y se justifica por el peso de los servicios públicos fundamentales en el gasto autonómico. Nada impide que se pudiese llegar al 100% si se desea una nivelación plena de todos los servicios, pero esta es una decisión política que debe conjugar cuestiones de eficiencia económica y equidad.

El FNV se dotaría por parte del Estado y se distribuiría entre las Comunidades Autónomas con el objeto de reducir las diferencias en financiación por

habitante ajustado a competencias homogéneas (una fracción igual del diferencial de financiación por habitante ajustado a competencias homogéneas que exista entre cada Comunidad y la Comunidad con mayor financiación por habitante ajustado tras la aplicación del FBF o de forma inversa a la diferencia) que pudieran subsistir como resultado de la recaudación normativa no aportada al FBF. El reparto del FNV no debería alterar la ordenación de las CC. AA. de la financiación por habitante ajustado.

El valor de CAFB debería fijarse de forma que, en el año base del sistema, la suma de las dotaciones totales del FBF y el FNV permita, al menos, la nivelación total del gasto en servicios públicos fundamentales, sin que esta restricción de mínimos al grado de nivelación del sistema condicione la composición del gasto de cada Comunidad en aplicación de su autonomía.

4.2. Transición de modelos de financiación autonómica

Su puesta en marcha se enfrenta al escollo de la eliminación de la cláusula del status quo, al que se oponen, en voto particular, un conjunto de CC. AA. (Aragón, Cantabria, Castilla y León, Extremadura y La Rioja). La Comisión reconoce las dificultades políticas para suprimirla y recomienda que en el año base del nuevo modelo ninguna Comunidad pierda recursos en términos absolutos respecto a lo obtenido con el modelo anterior. La Comisión, reconociendo la complejidad del tema, aconseja que la absorción de las diferencias de financiación derivadas del *statu quo* se haga de forma progresiva y dentro del período de vigencia del nuevo modelo, dejando su concreción para la negociación política en el seno del CPFF.

En términos dinámicos, la Comisión plantea sustituir el actual ITE por un Índice de Evolución de la Aportación Estatal (IEAE), calculado como promedio del ITE y del PIB nominal.

Con este diseño se pretende simplificar el sistema, hacerlo más transparente y dotarlo de un criterio explícito de nivelación que se aplicaría sin excepciones, una vez desaparecida la cláusula de *statu quo*. La transitoriedad del *statu quo* y los criterios de necesidad establecidos a través de la población ajustada permitirían un criterio de nivelación transparente, permitiendo a las Comunidades con mayor capacidad fiscal obtener recursos adicionales en función del porcentaje que se establezca sobre los recursos normativos, excluidos el IVA y los Impuestos Especiales que no se aportan al FBF.

Un problema de gran relevancia en el funcionamiento del modelo ha sido el sistema de Entregas a Cuenta ya que aísla a las CC. AA. del comportamiento cíclico de los ingresos lo que impide que la información sobre la realidad presupuestaria llegue a los gestores, limitando la adopción de medidas de ajuste cuando los ingresos tributarios se reducen y creando falsas expectativas de ingresos estables en fases de expansión económica. Para adecuar las EC a la realidad recaudatoria, La Comisión propone, como alternativa principal, calcular mensualmente las EC de los tres fondos, introduciendo cada mes los datos de recaudación del IVA, Impuestos Especiales e IRPF.

La lógica del sistema planteado, en nuestra opinión, supone una mejora en la transparencia del sistema y conlleva una línea de clarificación sobre la nivelación horizontal, posibilitando la corresponsabilidad fiscal y los recur-

tos derivados de la mayor capacidad fiscal. Quedan sin determinar cuestiones importantes, aunque se abordan, como es el equilibrio vertical, la determinación de la restricción financiera inicial y la contribución de las Comunidades forales a los mecanismos de nivelación, que, aunque perfiladas en sus propuestas, quedan al albur de las decisiones políticas. Por su parte, se propone una gestión integrada del sistema tributario y otros aspectos técnicos que favorecen la cooperación y coordinación interadministrativa.

5. FISCALIDAD AUTONÓMICA: UNA PROPUESTA CONSENSUADA

Uno de los acuerdos más unánimes en materia de fiscalidad en el seno de la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica (2017), ha sido la necesidad de aumentar la corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas (CC. AA.) con el Estado, para corregir el desequilibrio existente, ya que mientras el Estado dispone un control total sobre sus ingresos tributarios, las CC. AA. solo pueden modular al alza o a la baja en torno a la mitad de sus ingresos.

5.1. Planteamiento general

La Comisión no recomienda cambios significativos en la composición de la cesta de tributos cedidos, aunque habría que incorporar formalmente a esa cesta dos impuestos de reciente creación: el Impuesto sobre Depósitos de entidades de crédito y el Impuesto sobre Actividades de Juego, en este caso, con trascendencia en el cálculo de la recaudación normativa del sistema. El cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos, de gran trascendencia a la hora de fijar criterios de nivelación financiera entre CC. AA., lo realizaría la AEAT calculando los rendimientos que se habrían obtenido en cada territorio sin ejercicio de la capacidad normativa autonómica. Esta tarea se vería simplificada de forma notable con la propuesta de armonización de las bases liquidables de los tributos cedidos. Por esta y otras razones técnicas de armonización, como criterio general de reparto de competencias normativas sobre tributos cedidos, se considera deseable armonizar bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, limitando la capacidad normativa autonómica a escalas o tipos de gravamen y posiblemente a deducciones y bonificaciones de la cuota.

5.2. Tributos propios, cedidos y compartidos: propuestas

La propuesta más novedosa recogida en el informe consiste en sustituir los actuales porcentajes de cesión del IVA y de los Impuestos especiales por dos tramos independientes de tales impuestos, cuyos rendimientos corresponderían uno al Estado y el otro a las CC. AA. En el tramo autonómico se aboga por la aplicación de un *IVA colegiado*, que permitiría a las CC. AA. decidir de forma conjunta si subir o bajar el tipo que repercute sobre la mitad de la tarifa del impuesto que les corresponde. La Comisión reconoce la dificultad operativa de esta propuesta, en una doble vertiente: desde un punto de vista legal, habría que determinar que órgano institucional adopta la decisión y,

desde un punto de vista estratégico, este ejercicio puede dar lugar a comportamientos «free rider» en alguna comunidad. Sin embargo, estas dificultades son resolubles y permitirían dotar a las CC. AA. de corresponsabilidad fiscal en un tributo de alto potencial recaudatorio para salvar posibles situaciones financieras graves para el conjunto de ellas.

En cuanto a los *tributos cedidos*, la Comisión no recomienda realizar cambios significativos en la composición de la cesta. Sin embargo, sí se realizan algunas propuestas concretas. Respecto al *Impuesto de Patrimonio*, no ha existido consenso a la hora de abordar este impuesto. La mayoría de la Comisión considera que se trata de una figura impositiva a extinguir; aunque se reconoce que es una importante fuente de recaudación para algunas regiones. En aras al consenso, se recomienda revisar la normativa para paliar los problemas técnicos de valoración y armonizar bases y mínimos, así como poner un límite máximo, pero no mínimo en los tipos aplicables con lo que se podría mantener la bonificación del 100% que aplican algunas CC. AA.

Por lo que respecta al *Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, a pesar del «rechazo social» que genera este tributo, los expertos plantean introducir unos umbrales mínimos y máximos de tributación y establecen una horquilla de mínimos y máximos. Se aboga por la introducción de un mínimo exento único que dotaría de progresividad a una tarifa lineal que podría variar entre el 4 y el 11%, según grado de parentesco. Asimismo, se propone la supresión del sistema de coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente, dada la dudosa progresividad que incorpora al tributo. Por su parte, se considera ineludible resolver la espinosa y deficiente regulación de los puntos de conexión o las cláusulas antielusión para evitar estrategias frecuentes de desviación previa de los hechos imposables hacia figuras con menos o nula tributación. Por último, se hace hincapié en la necesidad de clarificar algunas reducciones, especialmente las vinculadas a los seguros de vida y las derivadas de las transmisiones de empresas familiares, con el fin de aclarar los requisitos exigibles para su aplicación y mejorar el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez de los activos, incorporando mayor automatismo y evitar situaciones confiscatorias.

Por lo que se refiere al *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD*, las propuestas van en la línea de incorporar valoraciones más objetivas en las transmisiones de inmuebles, sustituyendo con precisión lo que se entiende por *valor real* y tratando de aproximarlo a lo que se entiende como *valor de mercado*. No obstante, reconociendo las dificultades para conocer los precios reales de cruce de operaciones, se aboga por fijar un criterio público y explícito de determinación de las bases imposables a partir del valor catastral, revisable anualmente en función de las condiciones de mercado de cada población y siempre bajo la posibilidad de impugnación motivada.

La Comisión defiende, por razones no tanto estrictamente recaudatorias sino como mecanismo de cofinanciación de servicios públicos básicos y ajustador de la demanda, establecer y regular de manera individual los posibles mecanismos de copago en los servicios competenciales de las CC. AA.: Desde un punto de vista de gestión tributaria, La Comisión es partidaria de caminar hacia una Administración tributaria integrada, de modo que tanto el Estado como las CC. AA. sean responsables de la aplicación del sistema fiscal,

con el objetivo de lograr un mejor cumplimiento tributario en todo el territorio nacional.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿HACIA UN FEDERALISMO FISCAL EFECTIVO?

La dinámica política que en estos momentos se desarrolla en nuestro país ha actualizado, si alguna vez estuvo oculta, la idea de un Estado federal en España, con todas sus consecuencias. Y una de ellas, y probablemente la más importante, es la forma de financiarlo. La opción financiera de un Estado federal se basa en la aplicación de un modelo que permita compartir bases imponibles entre el Estado y las CC. AA., es decir, establecer que algunos hechos imponibles puedan ser gravados simultáneamente por la administración del Estado y por las CC. AA. Aunque esta característica nunca ha estado presente en el modelo español de financiación autonómica, no requiere, en mi opinión, un cambio en la Constitución sino tan solo de cambios en la LOFCA y en la ley 22/2009. La particular modificación de la LOFCA se refiere a su artículo 6.2, que actualmente establece que «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado». El modelo que se articularía es similar al modelo federal de los Estados Unidos, en el que los Estados establecen impuestos sobre los hechos imponibles de su elección, gozando por tanto todos los niveles de la administración de un alto grado de autonomía y de responsabilidad fiscal, y facilitando con ello la rendición de cuentas ante los ciudadanos.

Bajo este modelo las CC. AA. podrían tener su propio impuesto sobre la renta, sobre sociedades, o IVA (siempre de acuerdo con la normativa europea), con independencia de que la administración del Estado gravara también las mismas bases. *Este modelo es muy distinto al de la cesión parcial (incluso total) de los tributos, pues en este último caso la cesión y capacidad normativa sobre los tributos depende de la decisión y los márgenes que establece el Estado. Si en cambio los hechos imponibles pueden ser gravados por las CC. AA., estas pasan a tener la capacidad de establecer tributos propios con toda la potestad normativa, de gestión y recaudación.*

Este modelo introduciría un alto grado de transparencia y corresponsabilidad. Los tributos serían de cada nivel de administración, y así serían percibidos por los ciudadanos, que atenderían a sus obligaciones impositivas ante dos instancias tributarias coordinadas. La clara visibilidad ante los ciudadanos de los diferentes niveles de administración a los que pagarían impuestos comportaría una mejora en la rendición de cuentas. A su vez, siendo las CC. AA. responsables del diseño y de la recaudación de sus propios impuestos, tendrían incentivos para primar la eficiencia en el diseño de sus tributos y para controlar el equilibrio de sus Presupuestos. En el caso del IRPF, no existiría gran dificultad en compartir este hecho imponible por parte de los dos niveles de gobierno, central y autonómico. Parece recomendable que la base impositiva fuese común, lo que reduciría el posible coste para el contribuyente de enfrentarse a dos declaraciones de la renta ante dos administraciones tributarias. En el caso del IVA, se debería respetar la obligación que impone la Comisión Europea de establecer tipos impositivos idénticos en las regiones de un mis-

mo país. Para evitar un aumento no deseable de la carga gestora para las empresas que operan en distintos territorios autonómicos, que tendrían que determinar territorialmente su cifra relativa de negocios, sería necesario establecer un IVA autonómico común acordado por todas las CC. AA.

En cuanto al Impuesto de Sociedades, existe margen para que las CC. AA. puedan establecer sus propias políticas, aunque la prudencia les pueda llevar a establecer tasas reducidas, como ocurre *de facto* a nivel estatal en el modelo federal de los Estados Unidos. Sin embargo, debe notarse que la aplicación de este impuesto por gobiernos subcentrales no tiene apoyo unánime en la literatura académica de federalismo fiscal por las distorsiones que puede introducir en las decisiones de localización de las empresas y, por lo tanto, podría quedar en manos exclusivas de las Administración central.

En todo caso, para adoptar un modelo como el que se comenta *sería aconsejable realizar en un momento inicial un cálculo de los tipos impositivos de referencia que le corresponderían a cada nivel de gobierno en función de la proporción de gastos bajo su responsabilidad*. A partir de ese momento inicial, la clara percepción del ciudadano de la relación entre imposición y provisión de bienes y servicios públicos de cada administración, permitiría que fuera el ciudadano el que, a través del proceso electoral, exigiera valores razonables de imposición en cada nivel de gobierno. *No es necesario por tanto establecer tipos máximos de imposición de los distintos niveles de gobierno para evitar situaciones confiscatorias sobre los contribuyentes*. Así lo muestra la práctica en los Estados Unidos, país en el que no hay normas ni límites a la imposición de los distintos niveles de gobierno y en donde el «votar con los pies» constituye práctica habitual y bien arraigada entre empresas y contribuyentes, como ya ha empezado a ocurrir en España con el IRPF, IS o Sucesiones.

Esta reforma permitiría cumplir con el principio de solidaridad, ya que el que cada nivel de administración diseñe y recaude libremente sus impuestos, no excluye que el Estado pueda realizar transferencias para mantener un modelo de garantía de servicios públicos fundamentales, incorporando en el cálculo de los recursos tributarios normativos de las CC. AA. todos los hechos imposables compartidos por los dos niveles de administración. Es por ello un modelo que podría aplicarse a todas las CC. AA., preservando a su vez el grado de equidad que la sociedad, elija a través de su representación política. Desde luego podría ser también compatible con un fondo tipo FCI que apoye la convergencia en PIB por habitante entre regiones a través de la financiación de proyectos de inversión.

En todo caso, un elemento transversal en la articulación de cualquier modelo de financiación es como *se gestionan los tributos y el nivel de coordinación de las Administraciones Tributarias actuarias en los diferentes niveles de Gobierno*. Aunque este es un tema que merece mayor detenimiento, hay un riesgo cierto de que alguna C. A. amparándose en un modelo financiero federal pueda desarrollar «estructuras de Estado» que le permitan, en un momento dado y teniendo los resortes financieros plenamente controlados, dar un paso al frente en la ruptura con el Estado al que pertenecen. En definitiva, un modelo financiero federal puede funcionar bien siempre que exista lealtad institucional y no se utilice como estación de tránsito hacia la independencia política.

Bibliografía:

- ÁLVAREZ, S. y RUBIO, J. J. (2015): «Sistema de financiación autonómica: problemas de funcionamiento y perspectivas de reforma», *Economistas*, núm. 145, págs. 69-72.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2018): *Reforma de la Financiación Territorial: informes de las Comisiones de Expertos de 2017*, Ministerio de Hacienda, Gobierno de España, Madrid.
- RUBIO, J. J. (2005): *¿Tiene ventajas una Agencia Tributaria integrada a nivel nacional?: El caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en España*. XII Encuentro de Economía Pública: Evaluación de Políticas Pública, Palma de Mallorca, 3 y 4 de febrero, pág. 86
- (2007): «El problema de la financiación de la España de las autonomías», *Libros de economía y empresa*, 1, págs. 43-47.
- (2009): Experiencias comparadas de federalismo fiscal: lecciones para España, *Libros de económica y empresa*, 1, págs. 24 y 25.
- y RUIZ, M. P. (2008): «Financiación autonómica: Balance y Perspectivas», *Ekonomiaz. Revista vasca de economía*, núm. 69, págs. 206-219.

El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal

José Félix Sanz Sanz

Universidad Complutense de Madrid

Desiderio Romero Jordán

Universidad Rey Juan Carlos

Juan Manuel Castañer Carrasco

Comunidad de Madrid

«A una justicia igualitaria corresponde también una igualitaria aplicación de impuestos».

Thomas Hobbes

1. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El análisis de los problemas del IRPF español identifica los males que aquejan a este impuesto con su diseño ineficiente, su baja eficacia recaudatoria y la cuestionable forma que tiene de distribuir la carga fiscal entre los contribuyentes, tanto vertical como horizontalmente. El recetario de prescripciones curativas sugerido por los analistas parece haber encontrado consenso: reducción de los tipos marginales y elevación de los tipos medios agregados –aunque no de los tipos medios individuales–. Esta combinación de tipos marginales más bajos con tipos medios agregados más elevados, se conseguiría a través de la ampliación de la definición de las bases imponibles y la reducción/eliminación de deducciones, bonificaciones y tratos diferenciados. El análisis empírico de las consecuencias de este «proceso de limpieza» del impuesto confirma que redundaría en un IRPF menos distorsionante, más recaudatorio y más justo. Aun compartiendo esta conclusión, los autores de este artículo creen, sin embargo, que, en el análisis del IRPF de los últimos años, ha pasado desapercibido el persistente y sigiloso deterioro del principio de generalidad con que se aplica el impuesto.

No obstante, antes de analizar este significativo quebranto de la generalidad de la aplicación del impuesto vamos a pasar revista a algunos de los principales fines de la imposición. Así, aunque el fin más inmediato de los impuestos es la obtención de recursos, hay otros objetivos igualmente impor-

tantes. En particular, como se apunta en Sanz y Edo (2017), existe consenso en identificar la equidad, la eficiencia, la flexibilidad y la estabilidad económica como objetivos esenciales de los sistemas fiscales. Asimismo, aunque han estado bastante olvidados hasta momentos recientes, la Teoría de la Hacienda moderna tiene entre sus objetivos también la economicidad en los costes de administración y cumplimiento del sistema fiscal.

Los costes de la imposición y las distorsiones impositivas son temas que han suscitado una gran atención en la literatura hacendística. Como muestra de ello, destacan las aportaciones de economistas como Adam Smith (1776), Musgrave (1989) o Neumark (1974). Asimismo, el análisis de los costes de la imposición ha sido un área de análisis en los principales informes de reforma impositiva, tanto nacionales como internacionales –Informe Carter (1966), Informe Meade (1978), y el Informe Mirrlees (2010 y 2011). En el Sistema tributario español destacan también los famosos *Libro Verde* y *Libro Blanco* de los años 70, *La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española* (Fuentes Quintana, 1990), y el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (2014)–.

Como destaca Adam Smith (1776) cuando habla de los impuestos: «Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes... la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del Estado», pues «su recaudación puede requerir un gran número de funcionarios», también puede «obstruir el trabajo del pueblo y desanimarlo a ingresar en ciertas ramas de actividad que podrían dar sustento y empleo a grandes multitudes» y también «puede a menudo arruinarlos y liquidar así el beneficio que la sociedad podría haber recibido gracias a la inversión de sus capitales. Un impuesto excesivo genera una gran tentación de evadirlo» y, además, al «someter al pueblo a la frecuente visita y la odiosa inspección», aunque «no es estrictamente hablando un gasto, es ciertamente equivalente al gasto que cada persona estaría dispuesta a pagar para librarse de ella», y termina señalando, que a «través de alguna u otra de estas cuatro vías, los impuestos resultan frecuentemente más gravosos para los ciudadanos que beneficiosos para el soberano».

Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave (1989) señalan que «La carga total puede exceder los ingresos recaudados debido a la pérdida de eficiencia, o al exceso de gravamen». Igualmente, en un capítulo posterior al hablar del diseño impositivo y la eficiencia y reconocen que el «proceso de la imposición debe ser eficiente» y también que la «administración no debe ser derrochadora y los costes de cumplimiento para el contribuyente no deben ser innecesariamente elevados». El destacado hacendista alemán Fritz Neumark también ha destacado su importancia, cuando al hablar de «El principio de evitar medidas tributarias dirigistas» (Neumark, 1974, pág. 274) señala que «la política (impositiva) debe abstenerse de aquellas intervenciones... que favorezcan o perjudiquen grandes o pequeños sectores parciales de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal». En el epígrafe titulado «El principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia» (Neumark, 1974, pág. 284) señala la conveniencia de «evitar el ‘exceso de carga’ ocasionado por los impuestos». En el mismo epígrafe señala que la política impositiva se debe abstener de «toda intervención que perjudique el mecanismo competitivo del

mercado a menos que la intervención fuera indispensable». Finalmente, en el apartado «El principio de la baratura o economicidad de la imposición» Neumark (1974, pág. 321) se indica que «la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control... no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición».

Por otra parte, en el reciente *Informe Mirrlees* (2011, pág. 470), en el apartado final se señala la importancia de tener «una clara visión del sistema (impositivo) ideal, en el cual diversos elementos encajen adecuadamente y en el que las distorsiones innecesarias hayan sido eliminadas» y en *Un buen sistema impositivo* se señala «Es inevitable que la imposición imponga costes por encima de lo que recauda... para financiar el gasto público. Al gestionar el sistema se producen costes para la administración y costes para los contribuyentes, y pérdidas de bienestar en la medida que las personas cambian su comportamiento para reducir sus pagos», señalando la necesidad de minimizar las ineficiencias administrativas y económicas.

2. EL QUEBRANTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

En definitiva, como podemos derivar de las consideraciones recogidas en los párrafos precedentes, los sistemas fiscales tienen una transcendencia decisiva en el devenir de las economías nacionales y en el bienestar de los ciudadanos. El principio de generalidad, que establece que todos los contribuyentes con capacidad de pago deben someterse al impuesto, es un principio transversal que incide simultáneamente sobre tres de los fines fundamentales de los sistemas fiscales: la eficiencia, la capacidad recaudatoria y la justicia con que se exigen los impuestos.

En este artículo de homenaje a nuestro querido amigo Antonio Aparicio, analizaremos la generalidad con que se aplica en IRPF en nuestro país. Dos son los frentes por los que el IRPF pierde contribuyentes efectivos, a pesar de ser personas físicas perceptoras de renta. Normalmente, la primera sangría de contribuyentes se produce en la cola baja de la distribución, y se caracteriza por la eximente efectiva del pago de cuotas positivas a contribuyentes considerados de nula capacidad económica. Y remarcamos la idea de nula capacidad económica porque si fuesen considerados de baja capacidad económica, por razones de equidad vertical, se les debería exigir el pago de una cantidad de impuesto positiva, por pequeña que esta fuese. La segunda «hemorragia» de contribuyentes que se produce en el IRPF es la que acontece en el extremo opuesto de la distribución de la renta, es decir en la cola alta de la distribución. Esta segunda leva de contribuyentes suele ser numéricamente inferior y se caracteriza por la autoexclusión de personas físicas que, haciendo uso de tácticas de planificación fiscal, consiguen salir, normalmente en el límite de la legalidad, de la órbita tributaria del IRPF para entrar en el ámbito de otras figuras impositivas menos costosas fiscalmente, típicamente el impuesto sobre sociedades. Algunas consideraciones interesantes sobre estas dos formas alternativas de quebrantar el principio

normativo de generalidad en la aplicación del IRPF se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. Ambas formas deterioran la aplicación general del impuesto, pero mientras la primera responde a una exclusión legal, inducida por la norma, la segunda suele ser ilegal, o moverse en los bordes de la legalidad, al surgir de una actividad económica simulada encaminada exclusivamente a reducir la factura fiscal del contribuyente.

2. En términos del número de contribuyentes comprometido, el primer tipo de ruptura de la generalidad supera al segundo. No obstante, el coste recaudatorio unitario por contribuyente es superior en la segunda clase de quebranto de la generalidad.

3. Ambas formas suponen una reducción de la base imponible del impuesto y, por tanto, las dos limitan la capacidad recaudatoria del impuesto, limitación que puede alcanzar magnitudes importantes.

4. Ambas formas degradan la equidad vertical con que se distribuye la carga fiscal del IRPF. Sin embargo, la primera categoría de quebranto de la generalidad reduce además la equidad horizontal al tratar de manera muy desigual a contribuyentes esencialmente iguales. Este fenómeno ocurre con los contribuyentes con rentas próximas al límite de renta que establece la obligación de pago por el impuesto.

5. Ambas formas generan costes de eficiencia importantes. Pero, mientras los costes de eficiencia de la segunda clase de quebranto están vinculados a las distorsiones en el comportamiento del contribuyente para simular una actividad empresarial/profesional corporativa inexistente; en la primera categoría las ineficiencias se producen fundamentalmente por los súbitos incrementos en los tipos marginales de los contribuyentes frontera, es decir de los contribuyentes con rentas próximas al límite superior de la exención. Estos contribuyentes, ante mínimos incrementos en su renta, pasan a ser clasificados como contribuyentes con capacidad económica positiva y a soportar elevados tipos marginales.

6. Los contribuyentes eximidos del pago del impuesto, por estar incluidos en la categoría legal de contribuyentes con nula capacidad económica, tienen importantes incentivos a no aumentar su capacidad económica o hacerlo por la puerta de atrás, es decir, entrando o manteniéndose en los circuitos de la economía sumergida.

7. No debe pasarse por alto el estigma social que pudiera llevar asociado pertenecer al grupo social excluido del pago del IRPF. Este sentimiento de exclusión puede deteriorar la motivación y el compromiso del contribuyente en otros ámbitos de sus obligaciones sociales, afectando a su conciencia como ciudadano con plenos derechos y obligaciones.

En esta nota, los autores analizamos únicamente el quebranto del principio de generalidad provocado por la exclusión de contribuyentes en la cola baja de la distribución de la renta. La razón de restringir el análisis a esta categoría es exclusivamente operativa, ya que es la única forma de quebranto del principio de generalidad que está perfectamente identificada y sobre la que existen datos para cuantificarla de manera fiable. Y, aunque nos gustaría analizar el segundo tipo de quebranto, las dificultades técnicas para su detección y análisis superan las pretensiones de este trabajo.

Como hemos comentado, la erosión de la base imponible del IRPF no solo se produce por un deterioro de su definición legal, sino que también se origina por una erosión legal del número de contribuyentes con cuotas positivas. Esta elevación sistemática del número de perceptores de renta exentos de pago del impuesto puede generar problemas más severos en la aplicación del impuesto que los provocados por una definición legal estrecha de la base imponible.

Desde la perspectiva distributiva, no debemos olvidar que la aplicación generalizada del IRPF es un prerequisite que, además de generar cohesión y compromiso social, asegura un IRPF justo. Así lo establece la Teoría Normativa de la Hacienda Pública cuando reconoce como condición necesaria para conseguir un impuesto justo que este se aplique con generalidad. Aparte de degradar la equidad vertical del sistema, no aplicar el impuesto con generalidad reduce también la equidad horizontal con la que se distribuye la carga impositiva. Fenómeno que se produce especialmente con los *contribuyentes-frontera*, es decir aquellos cuya renta se aproxima al nivel de renta que separa los contribuyentes que no pagan impuestos de los que comienzan a desembolsar cuotas positivas. Asimismo, un mínimo incremento de la renta de los *contribuyentes-frontera* suele llevar parejo elevaciones súbitas de sus tipos marginales, lo que se traduce en mayores costes de eficiencia. Esta elevación explosiva de la carga fiscal, tanto media como marginal, de los *contribuyentes-frontera* supone, a su vez, un fuerte incentivo para que estos no aumenten su capacidad económica o, en su defecto, para hacerlo por la puerta de atrás. Es decir, entrando o manteniéndose en los circuitos de la economía sumergida.

A pesar de estos argumentos, sin embargo, bajo una aparente defensa del principio de justicia, España lleva asistiendo desde hace décadas a un proceso silencioso, y peligrosamente inadvertido, de quebranto del principio de generalidad. Este fenómeno ha hecho que, actualmente, la cantidad de contribuyentes sacados de la órbita del IRPF haya alcanzado cifras preocupantes.

3. EL QUEBRANTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD EN EL IRPF EN CIFRAS: CONTRIBUYENTES EFECTIVOS VERSUS CONTRIBUYENTES NOMINALES

A continuación, a título ilustrativo, se ofrece un resumen de la simulación del IRPF previsto para 2015 en donde se cuantifican los contribuyentes efectivos para ese año.¹ De un total estimado de 19467623 declaraciones nominales, 6986899 declaraciones –con una renta bruta media anual de 9863 euros– no pagarán ni un solo euro en su declaración de IRPF. Es decir, cerca de un 36% de los declarantes no generará recaudación alguna en el impuesto. Si adicionalmente añadimos los 2651568 individuos eximidos legalmente de la obligación de presentar declaración –a pesar de tener una renta bruta media de 13012 euros– el porcentaje de perceptores de renta que tendrán una

¹ El IRPF de 2015 que se simula corresponde al existente antes del Consejo de Ministros de 10 de julio de 2015.

cuota nula por IRPF en 2015 se elevará hasta el 43,57%. Es decir, en 2015, cerca de 10 millones de perceptores de renta no generarán ingreso alguno por IRPF en las arcas del Estado. En otras palabras, la recaudación que se genere por el impuesto en 2015 estará realmente soportada por el 56,43% de los perceptores de rentas de ese año. Esta preocupante cifra es incluso conservadora, ya que la realidad es aún más alarmante si tenemos en cuenta que el número de perceptores de algún tipo de renta que no paga IRPF es aún mayor, ya que en el fichero de *no declarantes* que distribuye la Agencia Tributaria solo se muestrean los perceptores no obligados a declarar con rentas salariales entre 10000 y 22000 euros anuales. Es decir, los no declarantes con rentas inferiores a 10000 euros anuales no están contemplados en nuestros cálculos. Este desolador panorama es el resultado de que en la clase política se ha interiorizado falazmente que, cualquier reforma de IRPF que quiera ser calificada de progresista, debe eximir de la obligación de declarar y/o del ingreso de una cuota positiva a un número creciente de perceptores de rentas con capacidad económica. Sin embargo, como recoge la Tabla 1, la evolución entre 2011 y 2015 del número de perceptores de renta sin obligaciones pecuniarias por IRPF sigue en aumento peligrosamente.

La Tabla 2 resume la relevancia de este quebranto del principio de generalidad en términos del volumen de renta bruta comprometida. Como puede verse, el volumen de renta bruta sacada del circuito del IRPF también ratifica este hecho: la renta bruta que poseen los eximidos de pago en el IRPF crece en más del 25%, al pasar de 58899,4 millones de euros (12,2%) en 2011 a 73847,3 (15,3%) en 2015. Esta situación no es sostenible en el largo plazo. Por razones de justicia, neutralidad fiscal y viabilidad recaudatoria esta tendencia debe revertirse. Se hace imprescindible reintroducir en el impuesto las grandes masas de contribuyentes y rentas que, bajo diferentes argumentos, se han ido excluyendo de la órbita del impuesto a lo largo de los años.

Tabla 1. Evolución del principio de generalidad entre 2011 y 2015 en términos de número de contribuyentes comprometidos*.

	2011	2015	Variación porcentual (%)
Contribuyentes que presenta declaración sin cuota positiva	6.140.129	6.986.899	12,1
No declarantes (sin retención)	884.778	1.254.253	29,5
No declarantes (que soportan retención)	1.766.790	1.397.315	- 26,4
Porcentaje de contribuyentes sin cuota sobre el total de contribuyentes	31,8	37,3	14,8
Porcentaje de contribuyentes netos sobre el total de contribuyentes	68,2	62,7	- 8,1

* Elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales. Se mantiene constante la población contribuyente de 2011.

Tabla 2. Evolución del principio de generalidad entre 2011 y 2015 en términos de la renta bruta acumulada por pagadores y no pagadores*

Renta bruta declarantes (millones euros)	2011	2015	Variación porcentual
Sin cuota positiva	50.694,3	62.381,3	23,05
Con cuota positiva	397.726	287.070,7	-27,82
Renta bruta de no declarantes (millones euros) (solo con ingresos entre 10.000 y 22.000 euros anuales)	2011	2015	Variación porcentual
Sin retención	8205	11.466	39,74
Con retención	26.299,5	23.038,5	-12,40
Renta bruta contribuyentes (millones euros) (declarantes + no declarantes)	2011	2015	Variación porcentual
Sin pago alguno por IRPF (cuota negativa o nula)	58.899,4	73.847,3	25,38
Realizan algún pago (cuota impositiva positiva)	424.025,5	310.109,2	-26,86
Porcentaje de rentas brutas que poseen los eximidos del pago por IRPF	12,2	19,2	57,38

* Elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales. Se mantiene constante la población contribuyente de 2011.

4. CONSIDERACIONES FINALES

El principio de generalidad es uno de los principios impositivos elementales que deben respetar los sistemas fiscales, particularmente los impuestos sobre la renta personal. En España llevamos asistiendo de manera inadvertida a un claro quebranto del principio de generalidad en la aplicación del IRPF. Esta laxitud en la aplicación generalizada del impuesto es especialmente evidente en los extremos de la distribución de la renta. En este artículo se ha evidenciado lo importante de este quebranto en la parte baja de la distribución de la renta y se ha llamado la atención sobre las implicaciones que esto puede tener sobre la eficiencia, la capacidad recaudatoria y la justicia con que se aplica esta importante figura impositiva en España.

Referencias

- CARTER REPORT (1966): *Report of the Royal Commission on Taxation*. Canada. Privy Council Office.
- COMISIÓN DE EXPERTOS (2014): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Compuesta por: presidente Manuel Lagares Calvo, Sixto Álvarez Melcón, Maximino Carpio García, Francisco Castellano Real, Juan Francisco Corona Ramón, Fernando Fernández Méndez de Andes, Pablo Hernández de Cos, Pedro Manuel Herrera Molina, y Rafael Ortiz Calzadilla. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

- FUENTES QUINTANA, E. (1990): *La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española*. dirigido por E. Fuentes Quintana. Ed. Civitas.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2010): *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Oxford University Press.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2011): *Tax by Design. The Mirrlees Review*. Oxford University Press.
- MEADE J. (1978): *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee Chaired by Professor J. E. Meade for the Institute for Fiscal Studies*, London: George Allen & Unwin.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2002): Informe sobre el Sistema Tributario Español (Libro Verde). Instituto de Estudios Fiscales (2.^a edición). XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977.
- Sistema Tributario Español. Criterios para su Reforma (Libro Blanco). Instituto de Estudios Fiscales (2.^a edición). XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977.
- MUSGRAVE R. A. y MUSGRAVE P. B. (1989): *Public Finance in Theory and Practice* (fifth edition). McGraw-hill International Editions. Finance Series.
- NEUMARK F. (1974): *Principios de la Imposición* (2.^a ed. Española). Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid.
- SANZ J. F. y EDO V. (2017): «Los costes de la Imposición en el diseño impositivo». En *Lecciones para después de una crisis. Estudios en homenaje al Profesor Albi (coordinadora: Rosa Urbanos Garrido)*. Colección Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda).
- SMITH A. (1776): *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1952 ed., Chicago: William Benton.

Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones

Javier Suárez Pandiello

Universidad de Oviedo

«El sistema de impuestos discriminatorios aceptado universalmente bajo el equívoco nombre de impuestos progresivos de la renta y la herencia no es un modo de gravamen. Es más bien un modo de expropiación disfrazada a los capitalistas y empresarios de éxito».

(Ludwig Von Mises)

«No me parece normal que se cobre impuestos hasta a las herencias. Si quiero dejarle algo a un hijo y ya he pagado muchos impuestos, ¿qué sentido tiene ese gravamen adicional?».

(Whoopi Goldberg)

«Bajar los impuestos, sobre todo para la élite súper-rica, ha tenido como consecuencia dejar de financiar programas que harían posible un futuro mejor en todas estas áreas».

(George Lakoff)

«¿Qué legaron la confianza, la tributación progresiva y el Estado intervencionista a las sociedades occidentales? Seguridad, prosperidad, servicios sociales y mayor igualdad».

(Tony Judt)

«Reforma fiscal es cuando, prometen reducir los impuestos sobre las cosas que se gravan desde hace tiempo y para ello crean nuevos sobre las cosas que aún no estaban gravadas».

(Edgar Faure)

1. Introducción

Yo sé que los viejos tenemos que pagar para no estar solos, pero esa es la plata mejor gastada del mundo. Por eso no podemos darles en vida la herencia a los hijos, sino írsela soltando de a poquitos, para no quedarnos íngrimas y arrinconadas en un asilo.

(Héctor Abad Faciolince, La oculta)

Últimamente parece que arrecia en nuestro país la ofensiva mediática y política contra el Impuesto de Sucesiones, como instrumento de política fiscal. Las frases reproducidas más arriba, expresadas por personajes tan diversos como el economista liberal austriaco Ludwig Von Mises, la actriz norteamericana Whoopi Goldberg, el lingüista, también norteamericano, George Lakoff, el historiador británico Tony Judt o el político francés Edgar Faure, no son sino una muestra de lo controvertido de este tributo, cuya discusión trasciende el tiempo y el espacio. Hoy los ataques utilizan todo tipo de arsenales dialécticos, que van desde el socavamiento de sus fundamentos filosóficos, hasta las debilidades observadas en su concreta regulación española como tributo cedido con capacidad normativa plena a las Comunidades Autónomas. Ciertamente, la competencia fiscal desatada en el ámbito autonómico ha servido para poner en cuestión un tributo con una tradición de 2000 años (Aparicio, 2012), aunque si diéramos por cierto el aserto popular de que «un impuesto viejo es un impuesto bueno», deberíamos calificarlo de excelente, dado que pocos tributos podemos encontrar con tal grado de ancianidad.

Desde luego, el argumento de la tradición no es, lo que se dice, una muestra de cientifismo defendible y seguro que no convencerá a quienes piensan que los tributos son un mal en sí mismo que habría en todo caso que minimizar, pero, con todo, quiero dedicar este capítulo del libro homenaje a mi amigo y compañero Antonio Aparicio a ahondar en los argumentos no solo teóricos, sino también pragmáticos mediante los cuales se puede defender sin complejos la pervivencia de un tributo tan, a mi juicio, injustamente atacado. Soy consciente de que con ello discrepo con las posiciones que Antonio mantenía en esta materia (Aparicio, 2014) como tantas veces lo he hecho a lo largo de nuestras vidas, lo cual jamás nos impidió mantener una estrecha amistad y camaradería, más allá de la firmeza en sus convicciones (a menudo muy alejadas de las mías), en la medida en que su bonhomía y respeto por las opiniones ajenas pesaron siempre mucho más en la balanza que las discrepancias por grandes que estas fueran.

La estructura del capítulo es como sigue. En la siguiente sección discutiré brevemente los fundamentos filosóficos del tributo y los argumentos que, en mi opinión, justifican su presencia en un sistema fiscal que pretenda mantener unas bases mínimas de equidad. En la tercera sección comentaré algunos efectos que tendría la eventual supresión del Impuesto de Sucesiones en España y, apoyándome en algunos datos recientes argumentaré los motivos por los que, a mi juicio, no fue una buena idea descentralizar el tributo y por los que propongo que vuelva a ser recentralizado. Terminaré con el habitual apartado de recapitulaciones y conclusiones.

2. ¿Por qué y para qué un impuesto de sucesiones?

...cuanto más dinero esos capitalistas como usted y como yo ganemos, más tendrán para dar, perdón, para redistribuir a los pobres. No parece que a este hombre entusiasta y a su manera generoso se le pase por la cabeza la idea de que tampoco estaría mal que los pobres estuvieran en condiciones de ganarlo por sí mismos, sin depender de la buena disposición de los ricos.

(Emmanuel Carrère, *Conviene tener un sitio adonde ir*)

Como antes mencionaba, el impuesto de sucesiones tiene larga tradición histórica (Aparicio, 2014). De hecho, se atribuye su origen a la denominada *Vicesima hereditatum* promulgada en tiempos del emperador romano Octavio Augusto para hacer frente, como tantas veces en la historia, a necesidades pecuniarias con las que financiar costosas empresas bélicas. Sin embargo, puestos a defender o cuestionar el impuesto, convendría utilizar argumentos filosóficos más sólidos para hacerlo.¹ En este sentido, los economistas solemos utilizar vías simplificadas que tienden a condensar los argumentos en dos grandes principios, la eficiencia y la equidad.

Con el primero nos sentimos normalmente más cómodos, pues lo consideramos más propio de nuestro acervo de conocimiento. Así cualquier medida de política pública, incluidas obviamente las tributarias son evaluadas en función de sus efectos (reales o esperados) según las respuestas previstas de los diferentes agentes económicos. En otras palabras, se trata de contraponer los fines buscados con los medios empleados para alcanzarlos minimizando en todo caso los despilfarros (lo que llamamos los economistas «excesos de gravamen»), en forma de pérdidas más o menos generalizadas de utilidad de los individuos no recuperables por la vía del empleo de los recursos obtenidos. Así expresado, las principales críticas que se le podrían hacer a los impuestos sucesorios desde el punto de vista de la eficiencia estarían relacionados con los supuestos efectos negativos que pudieran tener sobre determinados incentivos que lastrarían, en su caso, el crecimiento económico. Por ejemplo, en las elecciones entre trabajo y ocio, penalizarían el trabajo; entre consumo y ahorro, castigarían el consumo e igualmente podría desincentivar la asunción de riesgos, todo ello suponiendo que las personas tuvieran, en ausencia de tributos, intenciones de acumular patrimonio con objeto no solo de disfrutarlo (elecciones de consumo intertemporal dentro del propio ciclo vital), sino también de legárselo a sus sucesores. Sin embargo, la teoría de la imposición óptima ofrece argumentos para matizar convenientemente estas críticas. De un lado, la evidencia empírica corrobora la existencia de complementariedad entre la acumulación de patrimonio y el ocio, lo cual vendría a indicar que su gravamen (vía imposición directa sobre el patrimonio o, lo que aquí más nos interesa, su transmisión) vendría a actuar como elemento compensador de la distorsión sobre el esfuerzo laboral que originan tanto la imposición sobre la renta, como los impuestos generales sobre el consumo (López y Durán, 2008). Por otra parte, hacer tributar las transmisiones mortis causa sería la forma más eficiente de gravar la riqueza, en la medida en que es la vía más neutra por evitar arbitrajes o planificación fiscal (Batchelder, 2007). No parece que la «decisión de morirse» venga muy condicionada por motivaciones fiscales.

Caso diferente es el de los argumentos de equidad. Aquí los economistas a menudo nos encontramos menos cómodos a la hora de tomar decisiones,

¹ No es posible aquí referenciar la innumerable cantidad de trabajos que se han dedicado a estudiar este asunto desde los más diversos puntos de vista. Baste por el momento citar con carácter general algunos recientes como los de Durán y Estellé (2018), Rubio y Álvarez (2015) y Martínez y De Pablos (2018), desde España, el exhaustivo análisis de Mumford (2018), con un enfoque más sociológico, desde Gran Bretaña y la revisión histórica del Ohlsson (2011) desde la experiencia nórdica

dado que los conceptos son más etéreos o, si se quiere, más sujetos a juicios de valor ideológicos. Lo que para un libertario a la Nozick (1974) resulta un robo manifiesto, para un marxista o para un rawlsiano puede ser de estricta justicia, según cuáles sean sus posiciones de partida sobre los fundamentos filosóficos y las limitaciones de los derechos de propiedad individual y sobre la organización social y el papel del sector público en la misma.

Concretamente la tradición libertaria, que arranca del pensamiento de filósofos de los siglos XVII y XVIII, como Hobbes, Locke o Hume, considera la propiedad privada un Derecho Natural negativo. Como tal, nadie podría éticamente verse privado de sus propiedades sin su consentimiento siempre que estas hayan sido adquiridas «justamente», es decir obtenidas mediante el propio esfuerzo (justicia en la adquisición) o procedentes de una donación o un legado de alguien que la hubiera obtenido así (justicia en la transmisión). Estos principios de justicia han sido ampliamente desarrollados en el influyente libro de Nozick (1974), que es considerado poco menos que la biblia de los libertarios y al que desde un punto de vista económico se le suele entroncar, sin muchas matizaciones, con las diferentes variantes de la tradición liberal que va desde Adam Smith hasta Milton Friedman, pasando por la escuela austriaca de Hayek y Von Mises. Obviamente, en su lectura más radical, estos principios suponen que lo que no es una interacción voluntaria es un robo y, en consecuencia, el impuesto de sucesiones (no solo él, pero es de lo que estamos hablando aquí) sería algo absolutamente ilegítimo desde el punto de vista ético y por lo tanto injusto o contrario a la equidad. Algunos incluso dirían que solo un sentimiento tan humano y a la vez tan nostálgico como la envidia estaría detrás de él (Block, 2012), aun cuando existan modelos de comportamiento humano que demuestran la escasa consistencia práctica de ese sentimiento a la hora de influenciar significativamente políticas «expropiatorias» (Roemer, 1998, por ejemplo).

Sin embargo, y contra esto que habitualmente se supone y casi se ha convertido en lugar común, también desde las bases del pensamiento liberal se pueden encontrar textos que no solo no cuestionan la tributación de las herencias, sino que, más bien al contrario, lo han llegado a considerar un instrumento que ayuda a garantizar la igualdad de oportunidades. Así el propio John Stuart Mill (1848) en sus *Principio de economía política*, influenciado por la lógica utilitarista de Bentham entendía que una sociedad utilitaria estaría de acuerdo en que todos los seres humanos deberían ser iguales de una manera u otra. Por lo tanto, el hecho de recibir herencias pondría a algunos en la parte delantera de la sociedad a menos que estas herencias fueran gravadas.

En el mismo sentido, la ética protestante (Weber, 1904; Shumpeter, 1954) que también hunde sus raíces en el liberalismo anglosajón basa sus postulados en el desarrollo del esfuerzo personal y eso casa mal con la transmisión a coste cero de propiedades generadas sin el concurso activo del beneficiario. De ahí que incluso los propietarios de grandes fortunas norteamericanos se hayan manifestado reiteradamente a favor de un impuesto que ven como instrumento legitimador del sistema (Hierro, 2019).

Más aún, un académico tan poco sospechoso de veleidades socializantes como el premio Nobel de Economía James Buchanan, creador e impulsor de la Escuela de la Public Choice tan cara a los libertarios actuales, ha llegado incluso a proponer impuestos sobre las herencias prácticamente confiscato-

rios, bajo el argumento de que de no hacerlo así los herederos dilapidarían incluso más de lo que obtendrían en un proceso continuo de lo que en economía se denomina «búsqueda de rentas» (Buchanan, 1983).²

Otro argumento que se viene esgrimiendo falazmente como crítica radical al tributo es el de la doble imposición, el hecho de gravar cosas ya gravadas en su día en la renta o el patrimonio del causante (Checa, 1996; Rubio y Álvarez, 2015). Intelectualmente, esta crítica no se sostiene, puesto que quien paga el tributo (el heredero) no ha pagado previamente nada por los bienes obtenidos. La lógica del impuesto consiste en gravar la capacidad contributiva personal del contribuyente y esta ciertamente ha aumentado en la medida de que su patrimonio neto es mayor tras la herencia de lo que lo era previamente y nada importan, a esos efectos, los tributos que en su día hubiera debido pagar el causante. Desde un punto de vista de equidad o justicia distributiva, *a priori* nada distinguiría la capacidad de pago de quien obtiene trescientos mil euros tras una espléndida noche de suerte en un casino, o como retribución sustanciosa de su trabajo como ejecutivo de una empresa, de quien los obtiene fruto de una herencia. ¿Por qué debemos creer que en los dos primeros casos es «justo» tributar y en el tercero es un robo? Desde luego, si nos basamos en la lógica meritocrática del esfuerzo personal tan esgrimida por los liberales, resulta difícil argumentarlo. Como señaló en su momento, el reconocido informe de la Comisión Meade (1978) combinando argumentos de eficiencia y equidad «el ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la *suerte o del nacimiento*; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo».³

También combinando, o mejor incorporando a su análisis, el *trade off* entre eficiencia y equidad, Thomas Piketty y Emmanuel Saez han publicado recientemente un influyente, controvertido y provocador artículo en el que analizan los elementos principales que deberían tenerse en cuenta a la hora de fijar los tipos impositivos óptimos de un impuesto de sucesiones, concluyendo que para unos parámetros realistas de su modelo, estos deberían situarse en un entorno del 50 o 60% e incluso por encima para los legados más elevados, en línea con la experiencia histórica (Piketty y Sáez, 2013).

² Es importante distinguir entre «búsqueda de rentas», comportamiento ineficiente que despilfarra recursos sobre la base de tratar de ganarse algún tipo de favor mediante «inversiones» nada productivas, casi siempre vinculado a actividades regulatorias del sector público y «búsqueda de beneficios» que es la actividad común de las actividades económicas competitivas en las economías de mercado. Para un mayor desarrollo de estos conceptos, véase Buchanan *et al.* (1980). Un interesante debate sobre la bondad o maldad de implementar impuestos confiscatorios sobre las herencias se desarrolló en su momento en las páginas del *Journal of Law & Economics* a partir de un artículo de la otra gran figura fundadora de la Escuela de la Public Choice (Tullock, 1971). Para el seguimiento de esa polémica véase además Greene (1973), Ireland (1973), Koller II (1973) y Tullock (1973).

3. Las cifras españolas del impuesto ¿Fue buena idea su descentralización?

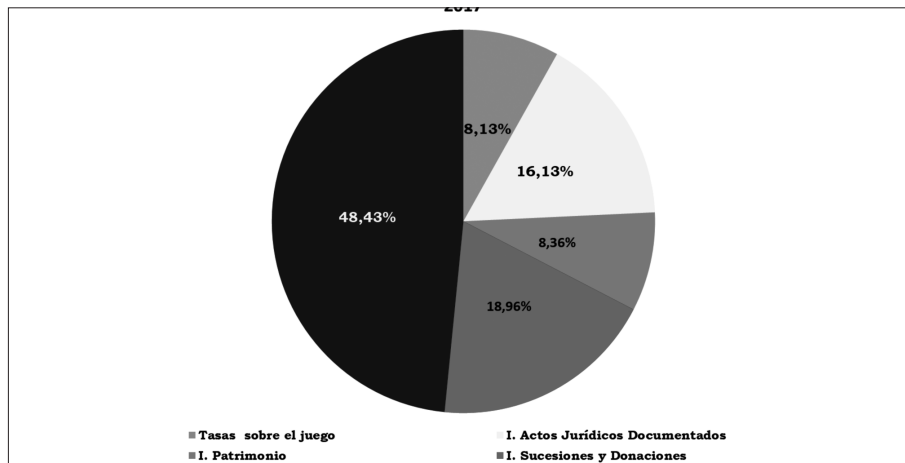
Hasta aquí hemos revisado con la brevedad que el espacio requiere los principales argumentos de eficiencia y equidad que se encuentran en el corazón de la polémica sobre la pervivencia del milenarismo Impuesto de Sucesiones. En todo caso, y yendo al pragmatismo de lo más material, quienes en nuestro país abogan entusiásticamente por la abolición de este tributo, deberían al mismo tiempo argumentar qué hacer con sus consecuencias. Ciertamente, la recaudación actual del Impuesto de Sucesiones en nuestro país, donde, como es sabido, ha sido cedido a las comunidades autónomas, no es demasiado elevada en términos relativos (2411,3 millones de euros en 2017,⁴ según datos del Ministerio de Hacienda, lo que apenas supone un 0,2% del PIB). El cuadro 1 y el gráfico 1 la colocan en el contexto de los tributos cedidos, donde como se ve, a pesar de ser el segundo tributo en orden de importancia, no llega al 20% de los mismos.⁵

Cuadro 1. – Impuestos cedidos a las CC. AA. de régimen común (millones de euros)

	2017
Tasas sobre el juego	1033,7
I. Actos Jurídicos Documentados	2051,3
I. Patrimonio	1063,5
I. Sucesiones y Donaciones	2411,3
I. Transmisiones Patrimoniales	6159,4
Total Cedidos	12719,2

Fuente: Ministerio de Hacienda

Gráfico 1. – Impuestos cedidos a las CC.AA. de régimen común (%)



³ Énfasis añadido.

⁴ La cifra ascendería hasta 2572,6 millones si incluyéramos la recaudación obtenida en los territorios forales.

⁵ Obviamente no se encuentran aquí los compartidos con la Administración Central (IRPF, IVA e Impuestos Especiales).

El cuadro 2 ofrece una serie recaudatoria más larga y desglosada por comunidades autónomas y el gráfico 2 la representación visual de la recaudación agregada. Como se puede apreciar, y aunque uno podría esperar una evolución más errática de un impuesto que carece del carácter recurrente de otros, la recaudación agregada rompió su tendencia ascendente en 2008, como ha sucedido con la recaudación tributaria general durante los años de crisis. Sin embargo, lo que sí nos dice una primera aproximación a los datos es que hay diferencias bastante sustanciales en la intensidad con la que este tributo ha venido siendo utilizada entre las distintas comunidades. Ciertamente un análisis profundo y detallado de esas diferencias requeriría un espacio mucho mayor del disponible en este capítulo,⁶ pero la información incorporada en los cuadros 3 y 4 y los gráficos 3 y 4 nos dan una primera perspectiva de las mismas.

El cuadro 3 está elaborado a partir de los datos del 2. Tomando los años 2007 (en el que la recaudación agregada del impuesto alcanza su máximo) y 2017 (último con datos liquidados) las primeras columnas contienen la distribución porcentual por comunidades autónomas de su recaudación. En la medida en que se trata de un impuesto cedido con plena capacidad normativa, el hecho de que un territorio ingrese más o menos depende ciertamente de las decisiones políticas adoptadas por los gobiernos (tipos impositivos, exenciones, bonificaciones...), pero también de la distribución territorial de la riqueza y, por supuesto, de la mortalidad en cada ejercicio. Por ello, a efectos comparativos he incorporado al cuadro dos columnas por cada año, la primera de las cuales recoge la distribución porcentual del PIB (en ausencia de datos territorializados sobre riqueza)⁷ y la segunda la distribución porcentual de los presupuestos autonómicos en los años de referencia. Por su parte, el cuadro 4 y los gráficos 3 y 4 contienen la comparativa del uso del impuesto de sucesiones con las dos variables comentadas (PIB y presupuestos).

Los datos muestran la gran divergencia existente entre comunidades autónomas en el uso del impuesto, divergencia que puede en buena parte ser explicada en clave ideológica⁸ (decisiones políticas adoptadas por los gobiernos), si bien la diferente concentración de riqueza también juega su papel.

Concretamente, las últimas tres filas del cuadro 4 muestran las principales estadísticas descriptivas de la intensidad de utilización del ISD con los dos elementos de comparación empleados (PIB y Presupuestos). El primero, que trata de capturar el *efecto riqueza* presentaba un coeficiente de variación de 32,5%, con Galicia, Aragón y Cataluña como comunidades de uso relativo más intensivo y Canarias en el otro extremo. En 2017, la dispersión ha

⁶ Buenos trabajos en este sentido pueden encontrarse entre otros en Barberán (2006) y Barberán y Melguizo (2007, 2010).

⁷ Ciertamente el PIB es una variable flujo, mientras que la riqueza es una variable *stock*. No miden lo mismo, pero a nuestros efectos podemos usarla como aproximación a efectos comparativos.

⁸ Las comunidades que han visto incrementado su recaudación en mayor medida (en el entorno del 30% en 2017 respecto a 2007) son las de Andalucía, Aragón, Asturias y Comunidad Valenciana, todas ellas con gobierno socialista. Como excepción cabe señalar a Castilla y León, con gobierno conservador, que también ha incrementado su recaudación notablemente (poco más del 20%).

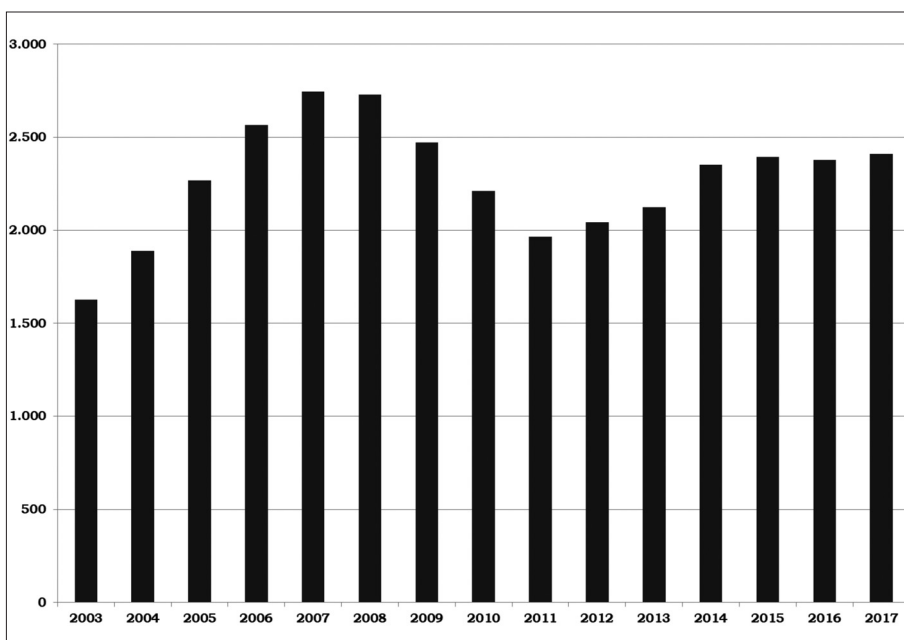
Cuadro 2. – Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Territorios de régimen común (millones de euros)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Andalucía	180	195	204	257	281	324	289	309	326	319	345	365	399	379	364
Aragón	81	85	108	136	132	138	119	127	128	136	124	139	115	159	171
Asturias	50	50	56	69	77	75	71	107	103	107	121	106	115	114	100
Baleares	73	66	71	81	87	60	56	56	55	56	65	83	88	77	97
Canarias	27	33	42	51	54	52	44	47	37	35	55	66	86	51	36
Cantabria	23	24	35	25	35	34	35	43	44	42	76	35	37	34	38
Cast. y León	107	155	184	185	162	124	126	114	118	139	134	166	171	198	195
C. La Mancha	40	44	61	57	73	82	84	80	66	64	65	70	69	64	71
Cataluña	390	485	554	665	775	972	845	610	338	339	298	312	458	446	433
Extremadura	21	19	23	32	38	35	35	40	41	42	54	49	42	42	36
Galicia	94	104	155	191	237	230	156	157	174	191	157	234	165	136	128
Madrid	370	426	522	542	528	409	453	343	355	401	425	431	359	420	411
Murcia	26	34	52	50	56	46	32	34	26	33	43	96	80	65	61
La Rioja	16	19	12	16	18	17	16	19	22	16	18	17	17	15	21
C. Valenciana	128	152	187	211	194	134	108	126	130	123	143	181	194	179	249
Total	1627	1890	2266	2566	2746	2730	2471	2211	1964	2043	2123	2351	2396	2378	2411

Fuente: Ministerio de Hacienda

aumentado notablemente, hasta llegar a un coeficiente de variación cercano al 40,5. Resulta interesante ver cómo solo en 4 comunidades (Canarias, Cataluña, Galicia y Madrid) la proporción entre el peso relativo de la recaudación de ISD y el del PIB es menor que en 2007, lo que nos viene a decir que solo la dimensión de estos territorios (especialmente Cataluña y Madrid) explica el descenso agregado en la recaudación de 335 millones de euros entre estos dos periodos. De hecho, las cifras de Cataluña indican que su recaudación por ISD en 2017 es poco más de la mitad de lo que recaudó en 2007 y las de Madrid se han visto reducidas en casi una cuarta parte.

Gráfico 2. – Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Territorios de régimen común (millones de euros)



Cuadro 3. Impuesto de Sucesiones y Donaciones, PIB y Presupuestos autonómicos.

	2007			2017		
	% ISD	% PIB	% Presup.	% ISD	% PIB	% Presup.
Andalucía	10,23	14,95	19,74	15,10	14,53	18,08
Aragón	4,81	3,44	3,49	7,09	3,38	3,37
Asturias	2,80	2,34	2,69	4,15	2,13	2,44
Baleares	3,17	2,63	1,96	4,02	2,80	2,95
Canarias	1,97	4,19	4,67	1,49	4,14	4,87
Cantabria	1,27	1,29	1,49	1,58	1,22	1,61
Cast. y León	5,90	5,62	6,53	8,09	5,35	5,77
C. La Mancha	2,66	3,89	5,52	2,94	3,75	4,94
Cataluña	28,22	20,46	18,32	17,96	20,89	18,00
Extremadura	1,38	1,76	3,38	1,49	1,73	2,85
Galicia	8,63	5,66	7,29	5,31	5,69	6,31
Madrid	19,23	19,57	12,29	17,05	20,60	12,74
Murcia	2,04	2,82	2,83	2,53	2,84	3,25
La Rioja	0,66	0,80	0,83	0,87	0,76	0,89
C. Valenciana	7,06	10,58	8,98	10,33	10,19	11,92
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda e INE

El segundo elemento de comparación es el presupuesto autonómico (la participación relativa del ISD de cada comunidad sobre el peso relativo de su presupuesto en el conjunto de los territorios de régimen común). En principio este dato debería aportarnos un poco más de información sobre las decisiones políticas adoptadas por los gobiernos.⁹ Aragón, Baleares, Cataluña y Madrid eran en 2007 las comunidades en las que mayor participación relativa tenía el ISD en sus presupuestos (por encima del 30% sobre la media). Los datos de 2017 refuerzan esa intensidad notablemente en el caso de Aragón e incorporan a Asturias y Castilla y León al grupo de comunidades más «activas», al tiempo que pierden peso relativo Madrid, Baleares y, especialmente, Cataluña.

⁹ En realidad, estos datos deberían ser analizados en combinación con los anteriormente comentados, en la medida en que para su correcta interpretación debemos tener en cuenta que la recaudación depende tanto de la base (riqueza, exógena a las decisiones del gobierno), como de los tipos y beneficios fiscales (estos sí decididos políticamente) y la estructura del presupuesto ciertamente incorpora mayor discrecionalidad que la información de una variable macroeconómica como el PIB.

Cuadro 4. Impuesto de Sucesiones y Donaciones, PIB y Presupuestos autonómicos.

	2007		2017	
	% ISD/% PIB	% ISD/ % Presup	% ISD/% PIB	% ISD/ % Presup
Andalucía	68,44	51,85	103,89	83,48
Aragón	139,61	137,71	210,10	210,54
Asturias	119,95	104,30	195,08	169,77
Baleares	120,46	161,61	143,66	136,42
Canarias	46,93	42,07	36,08	30,65
Cantabria	98,63	85,60	128,67	98,02
Cast. y León	105,04	90,39	151,30	140,12
C. La Mancha	68,27	48,19	78,54	59,56
Cataluña	137,93	154,03	85,96	99,76
Extremadura	78,69	40,99	86,11	52,35
Galicia	152,57	118,36	93,22	84,13
Madrid	98,26	156,51	82,77	133,83
Murcia	72,43	72,13	89,05	77,91
La Rioja	81,83	78,68	114,33	98,06
C. Valenciana	66,76	78,65	101,40	86,64
Media	97,05	94,74	113,34	104,08
Desviación Estándar	31,57	42,34	45,88	46,93
Coefficiente Variación	32,53	44,69	40,48	45,09

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda e INE

Gráfico 3. – Uso del ISD 2007

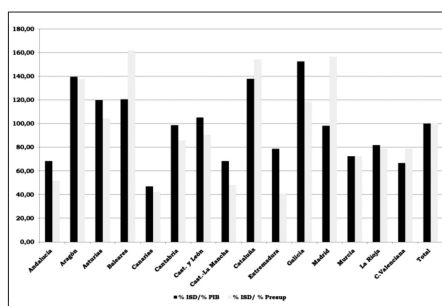
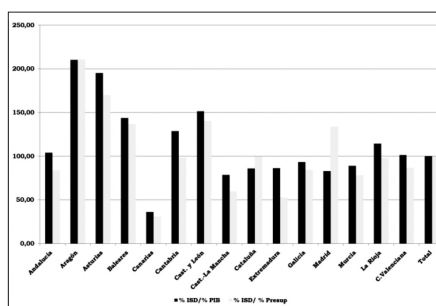


Gráfico 4. – Uso del ISD 2017



Con todo, el resumen es que los datos nos muestran una muy amplia divergencia territorial en la utilización de un tributo, que, por sus características de impuesto progresivo y objetivos redistributivos, no parece que esté especialmente indicado para soportar ese nivel de asimetría, razón por la cual deberíamos, en mi opinión, replantearnos el modelo de gestión descentralizada del mismo que nos hemos dado en nuestro país.¹⁰

Más aún, aquellos que opinan por razones ideológicas que esta descentralización es buena porque incentiva la competencia fiscal (Brennan y Buchanan, 1980; Oates, 1985) y a medio plazo tiende a minimizar su carga fiscal y, en el límite, llevarlo a su eliminación, deberían también explicar que suprimir un tributo tiene evidentes secuelas redistributivas (la distribución relativa de las cargas públicas se vería lógicamente alterada), por lo que no estaría de más que propusieran alguna alternativa. *Grosso modo*, no son muchas las opciones abiertas para afrontar estas secuelas.

Por un lado, cabría reducir el gasto público en el importe correspondiente a esa pérdida de recaudación. Eso seguramente implicaría recortar en cantidad o en calidad algunos servicios públicos, que convendría en todo caso explicitar. En el mejor de los casos, y suponiendo que todo el gasto recortado fuera «superfluo», ello no evitaría que la distribución final de la carga tributaria entre los contribuyentes fuera ahora más regresiva que antes.

La otra alternativa sería sustituir la recaudación perdida por la eventual supresión del impuesto por otro tipo de ingresos. Aquí las opciones tampoco son demasiadas. Por mucha imaginación que le echemos a este asunto (y en materia tributaria hay gente muy imaginativa), en la práctica solo hay tres tipos de impuestos, a saber, los que gravan la renta, los que gravan el consumo y los que gravan la propiedad.

Con nuestro modelo fiscal actual, se dice que la tributación sobre la renta es la más equitativa, por progresiva. Aparentemente, esto es así, pero no hay que olvidar que en la práctica el IRPF redistribuye más bien entre asalariados de rentas altas y asalariados de rentas bajas, en la medida en que hemos decidido (alguien, en su momento lo ha hecho) que las rentas del capital tributen a tipos más reducidos. Y ello sin entrar en consideraciones sobre las diferentes facilidades para la elusión y evasión fiscales que tienen los diversos tipos de rentas. Si esta menor tributación de la renta por origen no se compensa posteriormente con alguna manera de gravar la propiedad o su transmisión,¹¹ parece evidente la existencia de un cierto grado de discriminación fiscal a quienes obtienen rentas del trabajo, discriminación que se vería incrementada de suplir la recaudación del Impuesto de Sucesiones por un eventual aumento del IRPF.

Si, alternativamente, se decidiera utilizar la vía de la imposición sobre el consumo, deberíamos entonces tomar en consideración el hecho de que las propensiones media y marginal al consumo son sustancialmente mayores en los niveles bajos de renta. Un cajero de un supermercado, por ejemplo, ten-

¹⁰ Véase De la Fuente (2018) para una propuesta metodológica de cálculo de recaudación homogénea entre comunidades.

¹¹ Véase Piketty (2014) para una mayor comprensión de este argumento a partir de la evidencia internacional.

derá a consumir el cien por cien de su salario, dado lo exiguo de su cuantía, mientras que un futbolista de élite contratado por un club como el Real Madrid o del FC Barcelona podría ahorrar, digamos, más del 80% de sus retribuciones, sin privarse de ninguno de los placeres que le pudiera deparar la vida y que estuviese disponible para su adquisición en el mercado. De manera que en términos relativos un incremento de la imposición sobre el consumo perjudicará notablemente más a los más pobres, en la medida en que gravará una proporción mucho mayor de sus rentas.

4. Recapitulación y conclusiones

Roux, como Pasteur, veneraba la República y su triple divisa. Y el que las tres palabras no tengan sentido una sin otra. Que la libertad no es libertinaje y que el hombre injusto, víctima de sus pasiones, no puede ser libre. Que la igualdad debe ser la de las posibilidades en el inicio y el respeto al mérito en la llegada, y que en consecuencia la herencia debe ser desterrada salvo si es afectiva y se reduce a cuatro perras. Es a la colectividad a quien hay que entregar lo esencial.

(Patrick Deville, *Peste & Cólera*)

Comenzaba este capítulo del libro con el que rendimos justo homenaje a nuestro amigo Antonio Aparicio haciéndome eco de la ofensiva mediática, política y también (por qué no decirlo) académica que últimamente se ha desatado contra el Impuesto de Sucesiones, pese a su larguísima tradición como instrumento de política fiscal. En las páginas anteriores he tratado de repasar, con la brevedad necesaria, argumentos académicos en favor y en contra del tributo, así como una también breve ilustración numérica de lo que ha representado en las finanzas de nuestro país, más en concreto, como instrumento de financiación autonómica.

Ni que decir tiene, que mi opinión al respecto se sitúa entre los partidarios de mantener el impuesto dentro de nuestro sistema fiscal (en lo que seguramente discreparía radicalmente Antonio), en la medida en que, a mi juicio, sus características hacen que contribuya a mejorar la equidad del mismo en términos de igualdad de oportunidades, corrigiendo, siquiera sea parcialmente algunas disfunciones arraigadas en la imposición personal sobre la renta (tratamiento desfavorable a las rentas del trabajo, respecto a las del capital), sin que esté convenientemente acreditado que ello reporte pérdidas relevantes en términos de eficiencia (efectos negativos sobre los incentivos).

Corolario de todo lo anterior sería, en mi opinión, que, si no queremos contribuir a erosionar el carácter progresivo que, según nuestra Constitución, debería tener el sistema fiscal tomado en su conjunto, deberíamos revertir la tendencia hacia la marginalidad que actualmente se observa en la evolución del Impuesto de Sucesiones. Ello no es óbice para que se adopten medidas reformistas sobre el mismo que le doten de mayor equidad. Entre ellas yo propondría en primer lugar la completa recentralización del tributo y su capacidad normativa, en la medida en que es la Administración Central quien mejor puede desarrollar políticas redistributivas y combatir el «populismo fiscal» generalizado por la competencia a la baja. La propuesta realizada por la

última Comisión de Expertos en materia de financiación autonómica, que sugiere su armonización, estableciendo una tributación mínima para todo el país (Comisión de Expertos, 2018), no deja de ser una variante un poco más *light* de la recentralización, puesto que sería de esperar a medio plazo una convergencia generalizada hacia ese mínimo.

En segundo lugar, se debería acordar un mínimo exento lo suficientemente alto que dejara fuera de tributación a la mayoría de las transmisiones entre parientes próximos en las cuantías que políticamente se acuerde y se consideren oportunas, en la medida en que ciertamente existe una arraigada creencia de que las principales decisiones de consumo e inversión se adoptan en el seno de las unidades familiares y puede parecer razonable minimizar las distorsiones fiscalmente inducidas entre inversiones en capital físico y en capital humano.

Por último, se deberían establecer mecanismos de gestión que eviten colocar a los contribuyentes en problemas de liquidez a corto plazo, que les supongan importantes perjuicios por necesidad de malbaratar su patrimonio. Con unas adecuadas medidas de este tipo, carecería de sentido, por ejemplo, el privilegio (en forma de bonificaciones) que actualmente se le concede en nuestro país a las denominadas «empresas familiares».

Asunto distinto, en términos de opinión pública, es la confusión que buena parte de la población mal informada sufre al no distinguir adecuadamente entre el Impuesto de Sucesiones y el tributo conocido popularmente como la «Plusvalía municipal», cuya regulación actual es disparatada, pero eso queda para otra ocasión.

Referencias

- APARICIO, A. (2012): *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano*. Ed. Dykinson. Madrid.
- (2014): *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. Madrid.
- BARBERÁN, M. A. (2006): «Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel» *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 177 (2): 25-55.
- y MELGUIZO, M. (2007): «Equidad y redistribución en el impuesto de sucesiones y donaciones: Análisis de los efectos de las reformas autonómicas». *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11/07.
- (2010): «La regulación autonómica en el impuesto de sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo». *Revista de Estudios Regionales*, 87: 187-211.
- BATCHELDER, L. (2007): «Taxing privilege more effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax». *The Hamilton Project Discussion Paper 2007/07*. The Brookings Institution.
- BLOCK, W. (2012): «James Buchanan on inheritance: a critique», *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, 1 (2): 159-165.
- BRENNAN, G. y BUCHANAN, J. M. (1980): *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press. Cambridge.

- BUCHANAN, J. M. (1983): «Rent Seeking, Noncompensated Transfers and Laws of Succession». *The Journal of Law & Economics*, 26 (1): 71-85
- , TOLLISON, R. D. y TULLOCK, G. (eds.) (1980): *Toward a Theory of the Rent-Seeking Society*, Texas A&M University, College Station, TX.
- CHECA, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. Pons-Idelco. Madrid.
- COMISIÓN DE EXPERTOS (2018): *Reforma de la Financiación Territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- COMISIÓN MEADE (1978): *Estructura y Reforma de la Imposición Directa*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. (Traducción española de 1980 sobre la versión original en inglés de 1978).
- DE LA FUENTE, A. (2018): *El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada*. FEDEA. Estudios sobre Economía Española – 2018/18
- DURÁN, J. M. y Estellé, A. (2014): «La imposición sobre la riqueza en España» *Papeles de Economía Española*, 139: 70-85
- GREENE, K. V. (1973): «Inheritance Justified?» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 417-419.
- IRELAND, T. R. (1973): «Inheritance Justified: A Comment» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 421-422.
- KAMIN, David. (2015): «How to Tax the Rich» (January 5, 2015). *Tax Notes*, Vol. 146 (1): 119-129.
- KOLLER II, R.H (1973): «Inheritance Justified: A Comment» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 423-424.
- LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU, A. (2008). «El impuesto de sucesiones y donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español» *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, 1: 1-35.
- MARTÍNEZ, M. y DE PABLOS, L. (2017): «Desigualdad y riqueza: El papel de la imposición personal sobre la riqueza», en Urbanos, R. (coord.), *Lecciones para después de una crisis*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales: 165-196.
- MILL, J. S. (1848): *Principios de Economía Política*, Fondo de Cultura Económica. México. (Traducción española de 1996 sobre la edición original en inglés de 1848).
- MUMFORD, A. (2007): «Inheritance in Socio-Political Context: The Case for Reviving the Sociological Discourse on Inheritance Tax Law» *Journal of Law and Society*, 34 (4): 567-593.
- NOZIK, R. (1974): *Anarquía, estado y utopía*, Fondo de Cultura Económica. México. (Traducción española de 1996 sobre la edición original inglesa de 1974).
- OATES, W. E. (1985): «Searching for Leviathan: An Empirical Study», *American Economic Review*, Septiembre, págs. 748-757.
- OHLSSON, H. (2011): «The legacy of the Swedish gift and inheritance tax, 1884-2004» *European Review of Economic History*, 15: 539-569.
- PIKETTY, T. (2014): *El capital en el siglo XXI*, Fondo de Cultura Económica. Madrid.
- y Sáez, E. (2013): «A theory of optimal inheritance taxation» *Econometrica*, 81 (5):1851-1886.
- ROEMER, J. (1998): «Why the Poor Do Not Expropriate the Rich: An Old Argument in New Garb» *Journal of Public Economics*, 70 (3): 399-424.

- RUBIO, J. J. y ÁLVAREZ, S. (2015): «Análisis conceptual de la imposición patrimonial», *Propuestas para la Reforma de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en España*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid.
- SCHUMPETER, J. A. (1954): *Historia del análisis económico*, Ariel. Barcelona (Traducción española de 1982 sobre la edición original en inglés de 1954).
- TULLOCK, G. (1971): «Inheritance Justified» *The Journal of Law & Economics*, 14 (2): 465-474.
- (1973): «Inheritance Rejustified» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 425-428.
- WEBER, M. (1904): *La ética protestante y el «espíritu» del capitalismo*, Península. Barcelona. (Traducción española de 1987 sobre la edición original en alemán de 1904).

Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo

Leopoldo Tolivar Alas

Llevo tiempo indagando sobre los orígenes de la Extensión Universitaria, que situó una década antes de las fechas solemnes conocidas y vinculadas al Grupo de Oviedo. Como se dirá en este trabajo, el propio Adolfo Posada lo reconocerá así. Y he querido, expresamente, dedicar esta versión a la memoria del profesor Antonio Aparicio Pérez, tan vinculado a esa Extensión y a los distintos Cursos organizados desde su Universidad de Oviedo, desde el recuerdo de quien fue un ejemplar compañero durante casi cuatro décadas.

Hace poco, la Universidad de Oviedo me honró invitándome a disertar en la clausura de los actos conmemorativos de los 120 años de la Extensión Universitaria, sobre algunos de sus precedentes. En aquella intervención, el 19 de diciembre de 2018, aludí a las charlas a las que hoy voy a referirme, y me prometí profundizar en sus oradores y en la suerte seguida por la temática tratada. Eso haré ahora, sin pretender dar por cerrado el tema e invitando a otros a proseguirlo, desde el cotejo de fuentes en su mayoría familiares: el archivo documental de Canella –junto a su *Historia de la Universidad...*–, el de mi propio padre y alguna obra conocida que abunda en biografías (la *Gran Enciclopedia Asturiana*, de Silverio Cañada, por ejemplo), junto a consultas en la Biblioteca Nacional. Ciertamente, eran ya el embrión de la Extensión universitaria porque las conferencias fueron dictadas, en su mayoría, por profesores universitarios, desde 1880, en el solemne acto anual de entrega «de premios y distinciones a obreros sobresalientes»,¹ En la nómina de conferenciantes encontramos a todo el Grupo de Oviedo, dándose la circunstancia de que Clarín pronunció, ya en 1891, la disertación acerca del «Alcance y manifestaciones de la instrucción de los trabajadores». ¿Cabe más espíritu anticipado de la Extensión Universitaria?

Como es conocido, don Juan Nepomuceno Cónsul Requejo (1747-1807), amigo de Jovellanos, había fundado, dependiente de la Sociedad Económica de Amigos del País, en 1785 la Escuela de Dibujo de Oviedo. Poco más de un siglo después y, tras pasar la Escuela a depender en 1854 de la Academia de

¹ Canella Secades (1985: 575-578).

¹ Canella Secades (1985: 577).

Bellas Artes de San Fernando surgirá –o resurgirá– la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo que, como dirá Canella –quien la estudia dentro de su Historia de la Universidad–, fue iniciativa de «entusiastas y repetidos acuerdos de la Sociedad Económica de Amigos del País de Asturias», con una dirección pedagógica «inspirada un tiempo por Campomanes y Jovellanos» y que «encarnó con predilección la nueva vida docente a favor de las clases necesitadas para salvar la profunda crisis nacional a fines del siglo XVIII». Y prestando «inolvidables servicios», como «su patriótica cooperación a la enseñanza primaria de niños y niñas, dibujo, veterinaria, agricultura y estudios superiores universitarios de Economía política y Ciencias». En esa línea, «reverdecido tan honrosa tradición», se creó, bajo los auspicios de quien fuera su principal promotor, don José González-Alegre y Álvarez, concretamente en 1878, la citada Escuela ovetense de Artes y Oficios, «auxiliando a su planteamiento la *Revista de Asturias*, dirigida por el señor Aramburu». Allí aprenderían y perfeccionarían sus saberes y destrezas albañiles, carpinteros, canteros, obreros industriales, maestros de obras y capataces mecánicos. El primer reglamento interno de la Escuela fue redactado por Plácido y Adolfo Álvarez-Buylla, Diego Terrero, Genaro Alas, José María Flórez y Fermín Canella.²

José González-Alegre y Álvarez, ovetense, había estudiado Derecho en su ciudad natal y fundado el efímero periódico *La Joven Asturias*, en 1862. Alineado con el liberalismo, forma parte del Comité Revolucionario de apoyo al movimiento de 1868, siendo, al poco tiempo (1871), Diputado por Oviedo y Gobernador Civil de la provincia. Coherente con su ideario –lo que hoy es tan infrecuente– con la Restauración borbónica renunció a sus cargos en 1874. Falleció en 1918.

A modo de recordatorio, complementaré los escuetos, pero fundamentales, datos compilados por Canella, para recordar años, formación de los conferenciantes y títulos:

–En 1880, el citado don José González-Alegre y Álvarez, «principal promotor de la Escuela ovetense de Artes y Oficios»,³ asturiano de nacimiento pero oriundo de Cuenca de Campos, en la provincia de Valladolid, diserta sobre «Excelencias y beneficios del trabajo y de la instrucción». Trabajo que publicaría ese mismo año y que, por tanto, como otros que aquí se citarán, puede consultarse.

–En 1881, don Adolfo Álvarez-Buylla y González-Alegre (Oviedo, 1 de diciembre de 1850), catedrático de Economía Política, lo hará sobre «La instrucción y moralidad de las clases trabajadoras» y la contribución será publicada en el mismo ejercicio. Como en todos los casos referidos a personalidades muy relevantes y con los registros bibliográficos al alcance de cualquiera, me abstendré de dar información más detallada. Simplemente añadiré que la temática obrera le era muy querida. Entre sus numerosos libros y opúsculos, cabe destacar *La protección del obrero*, de 1910. Falleció el 27 de octubre de 1927. Había sido, además, fundador del «Fomento de las Artes», para enseñanza primaria de obreros.

² Los entrecorridos son de la obra citada de Canella, pág. 575.

³ *Op. loc. ult. cit.*

-En 1882, será don Félix Pío de Aramburu y Zuluoga, el rector precisamente de 1898, «profesor, penalista y poeta romántico», como lo calificará Silva Melero, en una obra de 1952, quien pronuncie la conferencia «Los trabajadores y la enseñanza profesional».

-En 1883, don José [María] López Dóriga, médico ginecólogo nacido en Oviedo en 1851, licenciado en Valladolid y doctor por la Universidad Central en 1876, hablará de la «Difusión de la educación e instrucción en la clase menesterosa». Aunque no constan publicaciones suyas en la Biblioteca Nacional, sí es autor, al menos, de dos estudios. Cofundador de *la Revista Asturiana de Ciencias Médicas*, estuvo vinculado profesionalmente, en sus últimos años de vida a Gijón, donde fallecería en 1890, con solo 39 años.^{4,5} Fue Secretario de la Escuela Especial y Escuela de Náutica de Gijón, tan relacionada con el Instituto Jovellanos, y en tal condición, autor de la Memoria de 1888 a 1889.⁶

-En el año de *La Regenta* y de la vía de Pajares, la actual y real, no la onírica, don Juan Quiroga y Lario, catedrático de Geografía e Historia en el Instituto de Oviedo, se encargará de ilustrar al auditorio acerca de la «Constancia en el trabajo y en el estudio de las ciencias y artes». No constan datos suyos en el archivo de Canella, lo que hace presagiar, junto a sus apellidos, que no era asturiano de nación y que no tardó en trasladarse de Oviedo. En la Biblioteca Nacional, hemos encontrado sus *Elementos de Geografía*, precisamente publicados, en ese año de 1884.⁷ Sí nos cuenta Canella que Juan Quiroga –a no confundir con su homónimo y coetáneo Juan de Quiroga, poeta místico– hizo una la Memoria del Instituto ovetense en el curso 1876-1877, en aquellos momentos aquejado de los problemas y carencias del edificio que entonces albergaba las clases.⁸ Era, por entonces, Secretario de lo que hoy es el IES «Alfonso II». En el Anuario de la Universidad de Oviedo para el curso de 1890 a 1891 figura con el número 291 del Escalafón de catedráticos de Instituto, en la asignatura Historia de España. También recuerda don Fermín que, junto a otros redactores de la *Revista de Asturias* (Gómez, Polo, Aramburu y Buylla), organizó las fiestas de Oviedo el 24 y 25 de mayo de 1881, año en que dicha revista sacó un número extraordinario en el que Quiroga publicó su artículo «Pensamientos».⁹

-En 1885, don Manuel Muñiz García hablará de los «Fines y aplicaciones de la actividad humana». Había nacido en Las Regueras, el 23 de julio de 1842. Maestro en Oviedo, en la Escuela Normal (que llegó a dirigir en enero de 1893) y en la propia Escuela de Artes y Oficios. En 1894 fue nombrado vi-

⁴ Recientemente, Prada Álvarez-Buylla (2019), ha dedicado dos volúmenes a esta personalidad y su familia, especialmente Tomo I, págs. 151-475.

⁵ Da noticia del deceso *El Carbayón*, 10 de junio de 1890. Según la *Biblioteca Complutense* (UCM), virtual, en «Médicos históricos», «destacan, entre otras publicaciones, «Teoría de Serres acerca de la formación del feto» y «La educación de la mujer» (1889). En una de ellas relata su propia experiencia con el uso tópico de la cocaína sobre el cuello uterino para tratar las «neuralgias del útero» rebeldes a toda otra medicación analgésica» (http://webs.ucm.es/BUCM/med/archivo/ficha_medico.php?id_medico=1562). La mayoría de estos datos se han obtenido de la obra de Junceda Avello (1980).

⁶ Canella Secades (1985: 369, en nota).

⁷ Madrid, Imprenta de Pardo, Cascos y Compañía, 164 págs.

⁸ Canella Secades (1985: 310 en nota).

⁹ *Op. ult. cit.*, pág. 250.

cepresidente de la Asamblea Pedagógica Nacional. Fallecería en Oviedo, el 5 de diciembre de 1907.

-Un año más tarde, será don Fermín Canella Secades, catedrático de Derecho civil, quien se encargue de ofrecer las «Noticias históricas de la Sociedad Económica de Amigos del País de Asturias y de la fundación y objeto de la Escuela de Artes y Oficios»

-En 1887, don Genaro Alas y Ureña,¹⁰ hermano mayor de Clarín, militar y excelente germanista, entre otros muchos méritos, ofrecerá una «Disertación sobre el calor».

-En el siguiente ejercicio, don Arturo Álvarez-Buylla y Alegre, médico –fue presidente del Colegio profesional–, jurista y político ovetense (concejal y diputado provincial), nacido en 1852, afrontará «La higiene del obrero», curso publicado ese mismo año de 1888. Experto publicista en temas hidrológicos relacionados con la salud, es también autor del trabajo «El alcoholismo y la tuberculosis» (1901). Falleció el 11 de diciembre de 1912.

-En 1889, hace ahora 120 años, el gran Adolfo González-Posada y Biesca expondrá sus ideas acerca de «La educación del obrero como base fundamental de su influencia política.

-«La cuestión social», genéricamente abordada, será el título escogido, en 1890, por el ovetense (nacido en 1858 y fallecido el 30 de mayo de 1891), doctor en Derecho por Madrid, fiscal de la Audiencia y profesor de nuestra Facultad de Derecho y también de la citada Escuela de Artes y Oficios, don Aureliano Escotet Díaz-Posada. Diez años antes había publicado *La cuestión social* y era asiduo publicista de *El Correo de Asturias*. Diserta, como se ha dicho, un año antes, justamente, de que, como se ha dicho, Clarín pronunciara la conferencia anual sobre el «Alcance y manifestaciones de la instrucción de los trabajadores». Se da la dramática circunstancia de que en ese año muere el propio Escotet con solo 33 años.

-Ya en 1892, don Guillermo Estrada Villaverde (Oviedo, 1834), catedrático de Disciplina General de la Iglesia y Particular de España, ofrecerá, con un toque confesional, su aportación sobre la «Significación cristiana y moral de la instrucción obrera».

-Al siguiente curso, el cierre corresponderá al ingeniero don Dimas [García] Cabeza, nada menos que el autor, en 1899, de los primeros planos de la hoy tan de actualidad Fábrica de Gas, de la que fue director, incluida su fachada modernista al Postigo, con el título «El trabajo manual y el trabajo de la inteligencia». La publicó el mismo año. Falleció en 1915.

-Don Eulogio Díaz-Miranda y Arias de Velasco (Sama de Grado, 1819), diputado liberal que tanto luchó por las infraestructuras de Asturias (carreteras, ferrocarriles, Puerto de Gijón), por su parte, pronunciará en 1894 la conferencia «Educación e instrucción del obrero en las Escuelas de Artes y Oficios».

-En 1895, don Manuel Muñiz repite –el único– y abordará el tema de «La libertad y el progreso del hombre». Era, posiblemente, pariente, amén de persona muy próxima de Braulio Álvarez Muñiz, diseñador de la Medalla del tercer centenario de la Universidad de Oviedo y profesor y luego director de la Escuela (1909). Escritor y músico –clarinetista–, había trabajado en Bé-

¹⁰ Véase Osoro Hernández (2006).

jar y llegó a ser nombrado académico de Bellas Artes de Madrid. Nacido en Oviedo, en 1867, falleció en 1933.

-En 1896, el iuspublicista don Rogelio Jove y Bravo, fundador de *El Carbayón* y catedrático desde 1887, centrará su conferencia en el «Progreso de la condición social del obrero».

-En 1897, se ofrecerá la última disertación regular y anual a cargo de don Manuel Álvarez Santullano, maestro, con estudios en Oviedo y Madrid, escritor y conferenciante, nacido en Villamiana-Limanes, sobre «La virtud y la instrucción». Ejerció el magisterio en Soto de Ribera y luego en Oviedo y colaboró activamente con la Extensión Universitaria, pronunciando en sus ciclos, la conferencia «Problemas pedagógicos». Había nacido el 23 de diciembre de 1844 y murió el 27 de abril de 1919, por lo que, dentro de unas semanas, se cumplirá su centenario. Vaya para él mi reconocimiento.

Puesta en marcha la Extensión Universitaria desde la Universidad de Oviedo, como institución, estas conferencias dejan de ofrecerse, al menos con regularidad, aunque don Rafael Altamira, absolutamente imprescindible para aquella, que aún no había participado en esta actividad, cierra, cuatro años más tarde, las exposiciones orales en la Escuela de Artes y Oficios, con una conferencia, en 1901, sobre la «Naturaleza y extensión de la educación del obrero».¹¹ El título no deja lugar a dudas de la intención y la remisión conceptual de su autor. El año, por cierto, es el del nacimiento, bajo los auspicios de Posada, de los *Anales* de nuestra Universidad, que brillantemente ha estudiado la profesora Marta Friera (2016: 119-113). La Escuela, por eso, quizá, no tenemos datos de conferencias en 1898, 1899 y 1900, se había sometido en esos años a una profunda transformación, incluso terminológica. El Real Decreto de 1 de abril de 1900, pasa a llamarla Escuela de Artes e Industrias «a fin de fomentar las industrias artísticas desconocidas o poco adelantadas en España».¹²

La implicación del Grupo de Oviedo había sido total y sin reservas. Con independencia de la calidad humana y científica de todos los intervinientes, no deja de ser reseñable que Leopoldo Alas y Adolfo Álvarez-Buylla implicaran en estas tareas a sus hermanos; que el segundo fuera primo de los González-Alegre y que Canella hiciera lo propio con su cuñado quien, por cierto, fue antecesor mío en la misma cátedra que ocupo. Ciertamente, una Asturias muy pequeña... pero donde el supuesto nepotismo era de muchos quilates.

Adolfo Posada, que estará en la mítica Oxford ya en junio de 1886, en «días inolvidables que dejaron en mi espíritu huella indeleble», dirá que «aquel grupo [y algunos coadyuvantes extrauniversitarios] que formáramos Estrada, Barrio y Mier,¹³ Aramburu, Alas, Ordóñez, Sela, Altamira y yo teníamos la cátedra como tarea central, casi absorbente para algunos, de nuestra vida. Solo Buylla hacía abogacía y ¡qué abogacía!, ¡qué clientela la de Buylla! Obremos, aldeanos... Buylla con su abogacía hacía obra social». Ellos, prosigue,

¹¹ Canella Secades (1985: 577 y sig.).

¹² El nombre tradicional se recupera con la reestructuración operada por Decreto de 24 de julio de 1963.

¹³ Matías Barrio y Mier (Verdeña, Palencia, 1844), fue catedrático de la Facultad de Derecho en Oviedo. Con anterioridad lo había sido de Geografía e Historia en la de Zaragoza. También fue catedrático en Madrid y Valencia. Diputado a Cortes, tuvo un papel destacado en el Partido Carlista.

«constituyeron el núcleo de conferenciantes que hicieron del salón de baile del Casino una tribuna de corte académico y de expansión cultural que había de tener años después su continuación en la Extensión Universitaria».¹⁴

«Se explica, –añade Posada– movimiento tal (bautizado por Joaquín Costa como el *movimiento de los de Oviedo*) –excepcional entre nosotros y reacción viva contra la falta de calor de nuestras burocratizadas universidades–, por la rara y feliz coincidencia en la pequeña *ciudad de los obispos* de unos cuantos maestros asturianos –ovetenses los más y profundamente arraigados en Oviedo los otros–¹⁵ (...) encariñados con Cimadevilla, con el Campo de San Francisco, con el Naranco y con la torre de la Catedral a la vez que con el claustro de la Universidad (...), provincianos con vistas a Europa y América»: Hasta Rafael Altamira es considerado «un asturianazo» por Posada.¹⁶ La síntesis está clara: amor a lo próximo, arraigo en la Universidad y vista puesta más allá de las fronteras de la España de la Restauración.

La política pudo separar a estas grandes personalidades, pero no lo hizo: el 10 de abril de 1898, el año que se considera como el hito del nacimiento de la Extensión Universitaria, hubo elecciones a senador en la Universidad de Oviedo, justo para los años 1898-99.¹⁷

Siendo la Universidad de Oviedo una de las beneficiarias para elegir un senador, una vez más, en «la vida universitaria relacionada con la política, se representan siempre escenas parecidas de una misma comedia: la comedia caciquil».¹⁸

La Mesa Electoral situada, desde las diez de la mañana, en la Sala Clausural bajo la presidencia del rector Aramburu, proclamó vencedor por 27 sufragios a don Marcelino Menéndez Pelayo, frente a don Juan Uña y Gómez, que obtuvo 22 votos, como puede corroborarse en el acta digitalizada que obra, accesible, en la Web del Senado. La novedad no es que don Marcelino fuera senador por nuestra institución académica en el momento de iniciarse

¹⁴ Adolfo Posada (1983: 234 y 183). Es de sumo interés la narración de un desencuentro entre Leopoldo Alas y Aniceto Sela, por una frase frívolamente escrita por el segundo –que agraviaba al primero– en «Unión Republicana». Posada, muy disgustado, buscó vías de reconciliación y esta acabó produciéndose de forma natural y espontánea (págs. 207 y sig.).

¹⁵ Añade a Enrique Urios, el químico, y a Melquiades Álvarez. También dice sentir la pronta marcha de Barrio y Mier.

¹⁶ Adolfo Posada (1983: pág. 178).

¹⁷ La Constitución de la Restauración, de 30 de junio de 1876, configuraba, en su artículo 20, una Cámara de senadores por derecho propio, de senadores vitalicios nombrados por la Corona y de senadores elegidos por las Corporaciones del Estado y mayores contribuyentes, «en la forma que determine la ley». El número máximo de senadores por derecho propio y vitalicio era el de 180, idéntico al tope de los electivos. Conforme a la Ley Electoral de Senadores, de 8 de febrero de 1877, de ese número (a cada provincia correspondían tres escaños), se reservaban treinta puestos para las corporaciones del Estado, entre ellos 9, para los Arzobispados de Toledo, Sevilla, Granada, Santiago, Zaragoza, Tarragona, Valencia, Burgos y Valladolid, elegidos por Arzobispos, Obispos y Cabildos; 6, para las Reales Academias (Española, de la Historia, de Bellas Artes, de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales, de Ciencias Morales y Políticas y de Medicina de Madrid); 5 para las Sociedades Económicas de Amigos del País, agrupadas en las cinco sedes de Madrid, Barcelona, León, Sevilla y Valencia y 10, en representación de las Universidades entonces existentes (Salamanca, Madrid, Valladolid, Barcelona, Zaragoza, Santiago, Sevilla, Valencia, Granada y Oviedo).

¹⁸ Lissorgues (2007: 595).

la Extensión Universitaria, porque ya lo había sido en 1893, 1894-95 y 1896, con decidido apoyo –pese a las distancias ideológicas– de su condiscípulo Leopoldo Alas. Luego, sería senador hasta 1911, por la Real Academia Española. Lo interesante es cómo logró los votos para un escaño que nadie aventuraba para él en aquella ocasión, sino para quien había sido director general de Instrucción Pública y se le recordará como rector de la Institución Libre de Enseñanza, como discípulo dilecto de Sanz del Río y como compañero de estudios de Giner, Salmerón, Rafael María de Labra o Segismundo Moret, por entonces ministro de Ultramar.¹⁹

Con su acostumbrada brillantez, Lissorgues nos da cuenta de cómo, en varias cartas, Clarín advierte a don Marcelino de que, si desea presentar nuevamente su candidatura por la Universidad asturiana no le augura buenos resultados, por lo que le recomienda que se ponga «de acuerdo con Pidal, que tiene en el Claustro bastantes votos». Y ello porque el sector liberal, que en votaciones previas había seguido la indicación de Alas, tenía otro candidato: el citado Juan Uña y Gómez y, además, difícilmente podía perdonar a Menéndez Pelayo su desinterés por los asuntos de nuestra Universidad, incluso no contestando cuando se le solicitó ayuda para gestiones ante la Administración del Estado. Don Marcelino, en tres cartas y un telegrama rehúsa retirar su candidatura «porque no creo digno ni decoroso retirarme delante de Uña [al que había llegado a llamar «alimaña»], cuyos méritos científicos y universitarios son para mí desconocidos», añadiendo algún calificativo nada grato hacia Giner y los krausistas de Oviedo.

Clarín llega a la máxima crudeza para convencer a su amigo del dudoso éxito de su candidatura: «Uña cuenta ya con 24 votos seguros; usted, seguros, tendrá unos 17 o 18». El censo era de unos sesenta claustrales pero, como no era cosa solo de entonces, «nunca votan tantos».²⁰ Pero, además, se han incorporado nuevos profesores «de Ciencias, todos liberales de los que no entienden el esteticismo y no le votarían a usted, por conservador, aunque fuera Pico de la Mirándola».

La tozudez del santanderino tenía su porqué. Como nos relata Lissorgues, el día de San José de 1898, el candidato escribe al obispo de la Diócesis, fray Ramón Martínez Vigil, pidiéndole su apoyo a través, especialmente, de dos votantes y miembros del Tribunal Eclesiástico (Domingo Díaz-Caneja²¹ Bulnes –que llegaría a alcalde de Oviedo– y Antonio Sarri Oller), para evitar que su contrincante «pudiera llevar a la Cámara propósitos perjudiciales a nuestras creencias».

El ordinario le responde en el mejor estilo vaticanista: «En esta casa se hará lo que es posible para ayudarle en su intento, y ya se dieron los primeros pasos».²²

Pasos de gigante, sin duda, visto que Uña obtuvo dos sufragios menos de los vaticinados por Clarín y Menéndez Pelayo, diez más de los que Alas le

¹⁹ Juan Uña y Gómez, había nacido en Maguilla, Badajoz, en 1838 y falleció en Madrid en 1909. Licenciado en Derecho y en Filosofía y letras, fue académico de número de la Real de Jurisprudencia.

²⁰ Lissorgues (2007: 925-929).

²¹ Una errata en la obra de Lissorgues convierte el «Caneja» en «Cenja».

²² *Op. ult. cit.*, pág. 299.

pronosticaba. Visto que, a fines del XIX, la mitra conocía mejor los entresijos de la Universidad que sus propios catedráticos, no es de extrañar que, en el ámbito del episcopado español, haya algún nostálgico de los poderes seculares de otras épocas.

En cualquier caso, invita a la reflexión, en estos tiempos de sistemática descalificación de quien piensa diferente, que el Claustro ovetense, casi dividido por mitades en cuanto a sus preferencias políticas, solo medio año más tarde de esta elección, se aúna para crear la Extensión Universitaria. Me temo que esto es impensable en la actualidad. Pero entonces nuestra Universidad, como escribió Santiago Melón Fernández, no era, en absoluto, monolítica en el pensamiento, «no fue una mera sucursal de la Institución Libre de Enseñanza», pudiéndose, según dicho autor, distinguirse claramente tres bloques: el de los conservadores, normalmente monárquicos tradicionalistas; el regionalista y el filokrausista.²³ También es de interés constatar cómo los profesores de la Universidad, del Instituto, de la Escuela de Artes y Oficios y de otras enseñanzas artísticas colaboran codo con codo, sin corporativismo alguno, para fomentar la cultura y la ciencia entre las personas menos agraciadas por la fortuna personal o familiar.

Hoy en día no es fácil imaginar a un grupo de intelectuales, profundamente cercanos a la clase trabajadora y empeñados en su redención, capaces, como aquellos variados disertadores de la Escuela de Artes y Oficios, de poner a Asturias como referente de la modernidad y el progreso. Por ello es, si cabe, más debido su recuerdo. Recuerdo que, además, fácilmente puede reforzarse con la consulta de no pocos de los trabajos citados que se encuentran, sin ir más lejos, en la Biblioteca de Asturias «Ramón Pérez de Ayala», en el corazón de El Fontán.

BIBLIOGRAFÍA

- CANELLA SECADES, F. (1985): *Historia del Distrito Universitario de Oviedo*, Universidad de Oviedo, 1904 (edición facsimilar de 1985).
- FRIERA ÁLVAREZ, M. (2016): «Los anales de la Universidad de Oviedo (1902-1911; 1937-1950). Primera época», en *Diálogos Jurídicos, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo*, n.º 1, págs. 119 y ss.
- JUNCEDA AVELLO, E. (1980): *Etnología e historia de la ginecología en Asturias*, Ed. Arcano, Gijón.
- LISSORGUES, Y. (2007): *Leopoldo Alas, Clarín, en sus palabras (1852-1901). Biografía*, Ediciones Nobel, Oviedo.
- OSORO HERNÁNDEZ, A. (2006): *Genaro Alas, militar, ingeniero y periodista*, KRK Ediciones, Oviedo.
- POSADA, A. (1983): *Fragmentos de mis memorias*, Universidad de Oviedo.
- PRADA ÁLVAREZ-BUYLLA, P. (2019): *Historia de una familia: los González Alegre*, RIDEA, Oviedo.

²³ Santiago Melón Fernández, «La extensión universitaria –antecedentes y características–», en *Clarín y La Regenta en su tiempo: actas del Simposio Internacional*, [Oviedo, 1984], 1987, págs. 99-104.

La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos

Carmen Uriol Egidó

Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València¹

1. A modo de introducción: la impronta de un maestro.

Participar en el libro homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez exige reflexionar, en primer lugar, sobre la figura de quien ha sido mi maestro en el estudio y la docencia del Derecho Financiero y Tributario. No suele ser habitual, por otro lado, escribir en primera persona, al menos hasta que se llega a cierto estatus en la carrera universitaria. Sin embargo, me permito esta licencia, aunque solo sea en la introducción de este trabajo, por un motivo personal que no creo que se deba ocultar: la admiración y respeto hacia su trayectoria académica, acompañados de un profundo agradecimiento; aspectos de los que quiero dejar constancia expresa y pública, por una cuestión no solo de afecto, sino también de justicia.

El profesor Antonio Aparicio ha dejado un vasto legado académico. Ha sido ejemplo de entrega a la institución Universitaria. Ha sido buen profesor y mejor persona. Justo, amable, honesto, entregado a su trabajo, y con una indiscutible trayectoria universitaria, no recompensada como merecía. Sin embargo, nunca le movió la animadversión, y continuó trabajando con la ilusión y entrega propia de un investigador novel.

Recuerdo sus largas jornadas laborales, en las que se quedaba en la Universidad, hasta bien entrada la noche, estudiando Derecho, en mayúsculas. Porque si algo me llamó la atención desde que fue mi profesor es que se empleaba concienzudamente, tanto en la materia a la que dedicó gran parte de su vida, como a otras ramas del Derecho que nunca permanecieron ajenas a su interés académico, convirtiéndole, de ese modo, en un Jurista en el sentido pleno de la palabra.

No me resisto a hacer referencia a una vertiente de su persona, desconocida para muchos, pero que revela hasta qué punto el profesor Antonio Aparicio

¹ Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación I+D GV/2017/152 de la Generalitat Valenciana «Derechos y garantías del contribuyente frente a una pluralidad de Administraciones tributarias. Situación actual y propuestas de mejora».

supo disfrutar de la vida con una sensibilidad impropia de los tiempos que corren: su amor hacia Castilla, su tierra natal y la poesía de Antonio Machado. Su libro *Tiempo, amor y pasión en Antonio Machado*, Aparicio Pérez, A. (2015a) es buena muestra de hasta qué punto ha sabido siempre quedarse con lo mejor de las cosas. Como afirmara Newman, «hay un saber que es deseable, aunque nada se derive de él, por ser él mismo un tesoro y un premio suficiente de años de esfuerzo», Newman, H. (1996, pág. 135).

El tema elegido para este Libro Homenaje tiene mucho que ver con una de las últimas publicaciones del Profesor Antonio Aparicio. Me refiero a su monografía *Derecho y Metodologías Jurídicas. Esbozos de filosofía jurídica*, Aparicio Pérez, A. (2015b).

Considero que la cuestión sobre el método, además de importante, no es un tema que pueda considerarse cerrado, sino que está en constante evolución, al ser «algo vivo, porque vivo es el Derecho», Aparicio Pérez, A. (2015b, pág.14). Recogiendo su testigo, realizaré una síntesis de los presupuestos metodológicos que deben inspirar, con carácter general, cualquier elaboración científica del Derecho Financiero y Tributario. Sirva este estudio de sentido homenaje hacia su persona.

2. La Constitución Española y su proyección sobre el Derecho Financiero y Tributario.

La cuestión sobre el método no puede separarse de un problema de gran profundidad como es el del concepto del Derecho que se tenga. Como afirmara Martín Queralt «la aplicación de unos u otros métodos interpretativos se encontrará condicionada por una insoslayable premisa: la concepción que el intérprete tenga acerca del concepto mismo del Derecho» Martín Queralt, J. (1973, pág. 47), y, más concretamente, del concepto y los fines del Derecho Financiero y Tributario, Aparicio Pérez, A. (2002, pág. 101), y de la concepción del deber de contribuir y del papel de las potestades administrativas para lograr la correcta aplicación de los tributos.

Aunque este debate permanece abierto, se puede afirmar que existe una cierta convergencia doctrinal según la cual el Derecho Financiero y Tributario no puede permanecer ajeno a ciertos referentes de justicia derivados de la actual configuración del Estado como Social y Democrático de Derecho, y del establecimiento en el Texto constitucional de una serie de valores y principios inspiradores del ordenamiento financiero y tributario.

De igual manera, hay que subrayar que, considerada la tradicional labor dogmática de elaboración y sistematización de conceptos, no se debe renunciar a una función práctica que toda ciencia jurídica debe tener: una mejor comprensión y aplicación del Derecho, en este caso, del Derecho Financiero y Tributario. El estudio del Derecho, por tanto, debe acometer dos misiones fundamentales que denomina teórica y práctica: por un lado, conocer el Derecho, pero, a su vez, colaborar en la creación de nuevo Derecho, haciendo propuestas de reforma e integración de las normas vigentes, Simón Acosta (1985, pág. 301).

Los valores y principios jurídicos que la Constitución ha plasmado son el necesario punto de partida a la hora de decantarse por una concepción «sustancialista» del Derecho Financiero.²

Del art. 1 de la CE se deduce fácilmente que, tan importante como el Estado Social y Democrático de Derecho, es la proclamación explícita en el mismo artículo de los ‘valores superiores’ de todo el ordenamiento jurídico;³ que, conjuntamente con la «dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la ley a los derechos de los demás» (art. 10.1 CE), constituyen el denominado «suelo axiológico», recogido en la misma Constitución, con un carácter informador y eficacia sobre todo el ordenamiento jurídico, Parejo Alfonso, L. (1991, pág.108).

En íntima conexión con ello, y consecuencia de la concepción «sustancialista» –y no formal– del Derecho imperante en el actual pensamiento jurídico occidental, la Constitución Española recoge, junto con los valores, una serie de principios que, lejos de ser concebidos con un carácter meramente programático, son efectivamente pieza clave del ordenamiento.

Además, conviene no perder de vista que, tanto valores como principios, tienen –ex artículo 9 CE– pleno valor normativo, teniendo consecuencias de hondo calado para el Derecho Financiero y Tributario, Martín Queralt, J. (1984, pág.18); los primeros tendrán eficacia jurídica interpretativa mientras que los principios además podrán llegar a tener valor normativo inmediato, Aragón Reyes, M. (1998, pág.18)⁴ –SSTC 34/1981; 12/1982; 19/1982; 41/1982; 62/1983 o 75/1983–.⁵

Valores y principios imponen una manera de razonar a todos los operadores jurídicos. Y es importante insistir en esta idea, pues como señalaron García de Enterría o Martín Queralt, J. (1984, pág.18), las normas constitucionales vinculan no solo a todos los Tribunales, sino a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados del establecimiento de los tributos, pero también de los órganos administrativos encargados de su aplicación, Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) –SSTC 76/1990, 168/2004, 255/2004, 10/2005–.⁶

² La palabra «sustancialista» no se encuentra reconocida en el *Diccionario de la lengua de la Real Academia Española*, no obstante, es habitual su empleo en la dogmática jurídica como opuesto a una concepción formal del Derecho y basada en la existencia de unos Principios Generales de Derecho que son concebidos como expresión de una justicia material reconocida jurídicamente, García de Enterría (1963, pág. 199).

³ Sobre el concepto de valor y su aplicación al ordenamiento jurídico, *vid.* Parejo Alfonso, L. (1991, pág. 29 y ss.), Peces-Barba, G. (1992, pág. 247 y ss.). Sobre la enunciación de la justicia en el artículo 1 de la CE y su influencia en el ámbito financiero, Lozano Serrano, C. (1990, pág. 34).

⁴ No obstante García de Enterría, E. (2006, pág.104), parece no distinguirlos incluyendo en una misma categoría los valores y los principios constitucionales. Rodríguez Bereijo, A. (1994, pág. 1297) concluye que existe una relación de instrumentalidad entre los valores superiores del art. 1.1 CE y los principios garantizados constitucionalmente «en tanto sirvan para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho». En un sentido similar Bosch Cholbi, J. L. (1999, pág. 101 y ss).

⁵ STC 34/1981, de 10 de noviembre, F. J. 3; STC 12/1982, de 31 de marzo, F. J. 3; STC 19/1982, de 5 de mayo, F. J. 6; STC 41/1982, de 2 de julio, F. J. 2; STC 62/1983, de 11 de julio, F. J. 2; o STC 75/1983, de 3 de agosto, F. J. 3.

⁶ STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 3; 193/2004, de 4 de noviembre, F. J. 3, 255/2004, de 23 de diciembre, F. J. 4 y 10/2005, de 20 de enero, F. J. 6.

Al incorporar la CE una serie de principios integradores del ordenamiento jurídico –entre los que encuentran los principios de justicia tributaria del artículo 31.1–, los ha convertido en fuente del Derecho, dotándolos de obligatoriedad y con la máxima jerarquía, exigiendo no solamente un contenido mínimo en esta rama del Derecho, sino imponiendo además un modo de aproximarse a ella Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) y Lozano Serrano, C. (1990, pág. 22). Ya no cabe hablar de ellos como principios generales del Derecho, puesto que, al inscribirse en el Texto constitucional, se altera su antigua condición de fuente subsidiaria, Martín Queralt, J. (1980, pág. 98) y Lozano Serrano, C. (1990, págs. 17 y 18), pudiendo llegar a ser directamente aplicables, ya que, al ser verdaderas normas jurídicas, su eficacia operativa está fuera de toda duda, Díez Picazo (1985, pág. 5 y ss.), Nieto, A. (1983, pág. 371 y ss.). La STC 4/1981 afirmó, en este sentido, lo siguiente: «El hecho de que la norma fundamental prevea, en su art. 53.2, un sistema especial de tutela de las libertades y derechos reconocidos –entre otros– en el art. 14 que se refiere al principio de igualdad, no es sino una confirmación de carácter específico del valor aplicativo –y no meramente programático– de los principios generales plasmados en la Constitución».⁷ Es lo que algunos autores han denominado «carácter principalista» de la Constitución, debiendo ser diferenciados, por tanto, de los principios generales del derecho del artículo 1.4 del Código Civil, Aragón Reyes, M. (1998, pág. 17).⁸

Conviene además aclarar que, si bien los principios constitucionales, por estar recogidos en la Constitución, son los fundamentales respecto de cualesquiera otros principios jurídicos, no son los únicos, pudiendo derivarse de ellos otros principios, estando, en este caso, ante «principios constitucionales no positivados», de idéntico valor y eficacia. Obviamente, en su concreción y determinación juega una especial importancia el Tribunal Constitucional. Un ejemplo paradigmático de estos principios constitucionales no positivados, por la especial relación que tiene con diversos aspectos de la disciplina, es el principio de proporcionalidad.

Por todo ello, la Constitución Española, concretamente su artículo 31, es el inexcusable punto de partida, constituyendo la base de cualquier razonamiento jurídico, Martín Queralt, J. (1984, pág. 17 y ss.), pues además de condicionar el desarrollo normativo y aplicativo del Derecho Financiero, establece los contenidos axiológicos y valorativos que van a proporcionar una relectura de esta parcela del ordenamiento jurídico.⁹ Ciertamente es que, de todos estos principios de justicia tributaria, el de capacidad económica ha sido, sin duda alguna, elevado al centro del sistema tributario; sin embargo, no agota

⁷ STC 4/1981, de 2 de febrero, F. J. 1.

⁸ Así lo ha sido reconocido además el TC en varias ocasiones: STC 4/1981, de 2 de febrero, F. J. 1 o STC 19/1982, 5 de mayo, F. J. 6.

⁹ Martín Queralt, J. (2002, pág. 10 y ss.) propugna que estos contenidos axiológicos y valorativos, indiscutidos en el campo de los ingresos públicos, deben penetrar también definitivamente en el terreno del gasto público. Esta justicia en el gasto público ya había sido resaltada, sin gran éxito, por Sainz de Bujanda, F. (1963, págs. 448 y 449), Cortés Domínguez, M. (1968, págs. 49 y 50), Rodríguez Bereijo, A. (1976, pág. 39 y ss.) o Martín Delgado (1979, págs. 71 y 72). Cita por orden cronológico.

en sí los criterios materiales de justicia, como ya precisara tempranamente el Tribunal Constitucional, en su STC 27/1981.¹⁰

Así, el principio de capacidad contributiva, aun siendo presupuesto ineludible del deber de colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, debe ser necesariamente aplicado junto con el resto de principios recogidos no solo en el artículo 31 de la CE, sino también en el resto del Texto constitucional.

La indiscutida unidad del fenómeno financiero y la conexión ingreso-gasto como «auténtico quicio del Derecho Financiero» –en palabras de Martín Queralt, J. (2002)–, obliga a asumir definitivamente el tránsito de esta nota finalista o finalidad financiera del sistema tributario –Falcón y Tella, R. (1982, pág. 354)– hacia lo que un gran sector doctrinal denomina «funcionalización de la Hacienda Pública»; es decir, la Hacienda Pública ya no solo va a tener un carácter meramente instrumental, sino que, en el contexto de un Estado Social, puede, y debe, cumplir directamente importantes fines constitucionalmente protegidos y sancionados en el Capítulo III, del Título I de la Constitución bajo la rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica», Lozano Serrano, C. (1987), Rodríguez Berejio, A. (1983).

Para el logro de estos objetivos, media, como instrumento de especial utilidad, la actividad financiera del Estado, entendiendo por tal no solo la ordenación, sino también la gestión de ingresos y gastos públicos –STC 13/1992 y 68/1996–.¹¹ El papel que se le otorgue, aun siendo una actividad esencialmente política –como reflejó en su día Sainz de Bujanda (1977, pág.120)– no puede desligarse de una lectura que propugna la intervención positiva de los poderes públicos en orden a la consecución de unos valores establecidos en la Carta Magna, hasta el punto de conformar el Derecho Financiero como herramienta de suma utilidad para el logro de los valores y principios constitucionales recogidos a lo largo y ancho del Texto constitucional –así está previsto además en el art. 2.1 de la LGT–.¹²

En este contexto, el sistema tributario, tras la entrada en vigor de la Constitución, adquiere finalidades que exceden con mucho la mera recaudación de ingresos –Casado Ollero, G. (1991, pág. 107), Herrera Molina, P. M. (2000), Lozano Serrano, C. (1990, pág. 32 y ss.)–. Por ello, esta obtención de ingresos deja de ser una mera actividad instrumental o medial, y se asumen como objetivos el logro de la igualdad, la progresividad o la redistribución de la riqueza –haciendo realidad lo que Bobbio denominó *función distributiva y promocional del Derecho*, Bobbio, N. (1980, pág. 263)–. Se trata de hacer efectiva la idea de solidaridad en que encuentra fundamento el deber de contribuir –Casado Ollero, G. (1989, págs. 1158 y 1159), Cazorla Prieto, L. (1997, pág. 493), Corral Guerrero, L. (1989), De Miguel Canuto, E. (1993)–. Definitivamente el artículo 31 de la CE concreta los principios de toda la actividad financiera y los dirige hacia el principio de solidaridad, Lozano Serrano, C. (1998, pág. 25 y ss.), como ya señalara en su día la STC 50/1995.¹³ Principio

¹⁰ STC 27/1981, de 20 de julio, F. J. 4.

¹¹ STC 13/1992, de 6 de febrero, F. J. 2 y STC 68/1996, de 18 de abril, F. J. 2.

¹² *Vid.* sobre este tema Pérez de Ayala, J. L. (1984).

¹³ STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 6.

que, recogido en los art. 2 y 138 CE –solidaridad que debería recobrar el auge que bien merece–, debe considerarse hoy en día el referente último al que conducen los restantes principios del art. 31 de la Constitución.

Esta idea de la solidaridad, que convierte al Derecho Financiero en un Derecho esencialmente redistributivo, es la que debe presidir la concepción del fenómeno financiero. Por tanto, el Derecho Financiero y Tributario está al servicio y tiene su fundamento último en el principio de solidaridad y en la búsqueda del bien común o interés general, contribuyendo, de este modo, al pleno desenvolvimiento de la vida material, intelectual y espiritual de todos los ciudadanos –Rodríguez Bereijo, A. (1983, págs. 81 y 82).¹⁴ Los tributos y el gasto público son medios de que dispone el Estado para hacer efectivos valores como la justicia y la igualdad, proclamados en el artículo 1 de la CE como valores superiores del ordenamiento jurídico. Así lo ha entendido, además, el TC, en numerosas Sentencias, en las que llega a afirmar que uno de los principales impuestos que integran el sistema tributario –el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– «es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».¹⁵

Sentadas estas bases, conviene subrayar que el art. 31.1 de la CE se proyecta de igual manera en la regulación de los procedimientos de aplicación del tributo.

Como ya se ha indicado, el establecimiento de unos principios constitucionales relativos a la actividad financiera comporta necesariamente una serie de consecuencias no solo para la configuración del Derecho Financiero, sino también para su aplicación, al establecer el art. 103 CE que la Administración debe actuar con objetividad y respeto pleno a la Ley y al «Derecho»; Derecho donde se incluyen, obviamente, esos valores y principios para procurar la satisfacción de los intereses generales. De ahí la importancia de que pueda verificarse su cumplimiento en la dimensión aplicativa del ordenamiento financiero –entre otros, Casado Ollero (1987, pág. 725).¹⁶

Existe, por tanto, una estrechísima conexión entre los principios constitucionales que afectan al Derecho Financiero y Tributario y la aplicación de este sector del ordenamiento. No en vano, el Tribunal Constitucional ha afirmado, en su Sentencia 182/1997, que «La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que la Constitución impone en el art. 31».¹⁷

¹⁴ Se conviene con Herrera Molina que este interés general al que atiende el Derecho Financiero y Tributario puede ser entendido como «el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y “libre desarrollo de la personalidad” (artículo 10.1 CE)», cf. Herrera Molina, P. M. (2003, pág. 20).

¹⁵ STC 189/2005, de 7 de julio, F. J. 8. En el mismo sentido, STC 57/2005, de 14 de marzo, F. J. 4; STC 108/2004, de 30 de junio, F. J. 4; STC 137/2003, de 3 de julio, F. J. 7; STC 96/2002, de 25 de abril, F. J. 8; ATC 165/2001, de 19 de junio, F. J. 4; STC 47/2001, de 15 de febrero, F. J. 9; STC 46/2006, de 17 de febrero, F. J. 6; STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 9; STC 19/1987, de 17 de febrero, F. J. 4; STC 27/1981, de 20 de julio, F. J. 4.

¹⁶ *Vid.* también, en idéntico sentido, Calvo Ortega, R. (1970, pág. 129) y Tejerizo López, J. M. (1988, pág. 692).

¹⁷ STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6.

Y también se ha señalado, y en este momento se reitera por la especial importancia que tiene, que una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 31 y 103 del Texto Constitucional permite concluir que no existe un interés fiscal que no sea otro que un interés en la justa recaudación –Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 97)–, de modo que la aplicación de los tributos no puede permanecer ajena a estos referentes de justicia tributaria. Es más, tales principios vinculan directamente al legislador a la hora de diseñar los procedimientos de aplicación de los tributos; procedimientos que deben ir en todo caso dirigidos a dar un efectivo cumplimiento al conjunto de principios y valores establecidos en la CE y, en especial, a los principios de justicia tributaria que se satisfacen con el efectivo cumplimiento del deber de contribuir.

Consciente de ello, el legislador introdujo, en el art.2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, una serie de principios dirigidos a la aplicación del sistema tributario: «generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales», suponiendo una auténtica novedad en el ámbito tributario, sobre todo, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, aunque cierto es que el Tribunal Constitucional ya había proclamado respecto del mismo su carácter de principio general del derecho aplicable al ordenamiento jurídico.¹⁸

La vigente LGT, en su art. 3, bajo la rúbrica «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario», dispone, de idéntico modo, que «2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

El Tribunal Constitucional así pareció admitirlo claramente, proclamando en su Sentencia 76/1990 la operatividad de tales principios en todo el sistema tributario, incluso en el ámbito sancionador, cuando, respecto del art. 31.1 CE, afirmó que

Se establece en el mismo, entre otros extremos, que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario, pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien debe afirmarse que, desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones.¹⁹

No obstante, el mismo Tribunal Constitucional no mantiene de modo decidido esta orientación cuando, entre sus decisiones, y referidos a la materia

¹⁸ Por todas STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 7.

¹⁹ Cf. STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 6.

tributaria, existen pronunciamientos tales como su STC 164/1995, respecto del recurso de inconstitucionalidad planteado frente al «interés legal mínimo» del 10% en el caso de ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, introducido en el art. 62.1 de la LGT de 1963 por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, por presunta vulneración, entre otros, del principio de capacidad económica. En ella, afirma que: «el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias proyectando sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha»,²⁰ o, de modo más explícito, en la misma Sentencia afirma que: «con estas argumentaciones se está planteando un tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo».²¹

Mantener este planteamiento supone tanto como no admitir efecto alguno a la aplicación de los principios de justicia tributaria a los procedimientos de aplicación del tributo. Y aunque es cierto que tal orientación jurisprudencial no ha vuelto a repetirse, no es menos verdad que no existe pronunciamiento alguno en sentido contrario, con lo que no estaría de más que el Tribunal Constitucional clarificase su postura, en el sentido inicialmente planteado, en cuanto tuviese ocasión de hacerlo.

3. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el derecho a una buena administración y su influencia en el Derecho Financiero y Tributario.

El marcado protagonismo de valores y principios jurídicos en el ordenamiento jurídico español, así consagrados en el Texto constitucional, se ve reforzado por la pertenencia a la Unión Europea, entendida como comunidad de Derecho; fenómeno jurídico de indudable trascendencia. Unos nuevos principios se incorporan al ordenamiento sobre los que será necesario reflexionar –Martín Queralt (2002, pág. 39).²² Y si bien estos principios comunitarios afectan, en mayor medida, al establecimiento de tributos, también tendrán trascendencia en el campo de su aplicación.

Son dos las cuestiones a las que se debe hacer referencia: la aplicabilidad de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la adhesión de España al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea tiene el mismo valor jurídico que los Tratados y, además, la Unión se adhiere al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos

²⁰ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 8, reiterada en las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, F. J. 3 y 44/1996, de 14 de marzo, F. J. Único.

²¹ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 9.

²² En el mismo sentido Cayón Galiardo, A. (1999, pág. 702), González González, A. I. y Herrero de la Escosura, P. (2009, pág. 21) y Villar Ezcurra, M. (2001, págs. 630 y 631).

Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH), formando parte del Derecho de la Unión como principios generales.²³

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, consagra en su art. 41 el derecho a una buena administración,²⁴ desarrollándose su contenido en el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa, aprobado por Resolución del Parlamento Europeo el 6 de septiembre de 2001.²⁵

²³ La LO 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (*BOE* n.º 184, de 31 de julio de 2008), además de autorizar, como su propio título indica, la ratificación por España del Tratado de Lisboa (*DOCE* C n.º 306, de 17 de diciembre de 2007), incorpora, en su artículo 2, el texto íntegro de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, recordando que, ex art. 10 CE y art.1.8 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con lo dispuesto en la misma.

El art. 6 del Tratado de la Unión Europea, tras su modificación por el Tratado de Lisboa, establece en su apartado 1 que: «1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados»; añadiendo los apartados 2 y 3 lo siguiente: «2 La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados. 3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.»

Con esta fórmula se resuelve jurídicamente el problema de la protección de los derechos humanos en el ámbito europeo, y que ya había sido intentado en el frustrado proyecto de Constitución Europea. Se trata de un sistema mixto que establece, por un lado, una declaración de derechos y libertades fundamentales dentro del Derecho originario para todos los ámbitos de acción de la Unión Europea, y por otro, su adhesión al CEDH del que son parte todos los miembros de la Unión. *Vid.* Mangas Martín, A. y Liñán Noguerras, D. (2006, pág. 574).

²⁴ El art. 41 de la Carta dispone: «Artículo 41. Derecho a una buena administración.

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.»

Sobre el tema *vid.* Ponce Solé, J. (2001), Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2006 y 2013), Tomás Mallén, B. (2004) y Tornos Más, J. (2007).

²⁵ Se trata de una concreción del derecho fundamental a una buena administración del art. 41 de la Carta mediante un acto atípico –*soft law*– de la Unión Europea. Algunos aspectos de este derecho también se han desarrollado en el Derecho comunitario derivado. *Vid.* sobre el tema Tomás Mallén, B. (2004, pág. 84 y ss.).

Y, aunque el ámbito objetivo de aplicación de la Carta se restringe, como es lógico, a los actos de las instituciones comunitarias o actos de los Estados miembros aplicando el Derecho Comunitario, la misma posee una innegable virtualidad a efectos interpretativos respecto de los derechos fundamentales enunciados en la Constitución ex art. 10.2 CE²⁶ –por citar un ejemplo, en la STC 292/2000, se interpreta el derecho a la inviolabilidad del domicilio recurriendo al art. 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea–.²⁷

La STSJ de Valencia de 14 de septiembre de 2004, es especialmente ilustradora en este sentido cuando reconoce que la Carta de los derechos fundamentales viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea como por los más altos órganos jurisdiccionales internos como son el Tribunal Constitucional o el Tribunal Supremo.²⁸

La proclamación de este derecho, y su influencia en los procedimientos tributarios internos, debe comportar una nueva concepción de los procedimientos tributarios, como mecanismo de articulación del deber y derecho de buena administración.²⁹ La Carta muestra una gran sensibilidad en un campo, el de los procedimientos administrativos, que estaba estancado, cuando no, en claro retroceso por lo que respecta a las garantías del administrado a favor de una Administración, protegida bajo el paraguas constitucional del «principio de eficacia». La gran conquista en los derechos del ciudadano frente a la Administración había tocado techo con el principio de legalidad en la

²⁶ *Vid.* en idéntico sentido, Fernández Tomás, A. (2002, pág. 146). En cuanto a los efectos de la Carta *vid.* Fernández Tomás, A. (2001, pág. 147 y ss.).

²⁷ STC 292/2000, de 30 de noviembre, F. J. 8 y siguientes. *Vid.* en este sentido la propuesta de Jimena Quesada, L. (2013, pág. 41). Según este autor existe base jurídica suficiente para aplicar directamente la normativa supranacional europea, concretamente el art. 41 de la Carta a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

²⁸ *Cf.* STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de septiembre de 2004 (TOL523.102), F. D. tercero: «Es verdad que la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (DOCE C-364 de 18 de diciembre de 2000) fue proclamada solemnemente el 7 de diciembre de 2000 en el Consejo Europeo de Niza sin valor jurídico obligatorio o vinculante (valor que de momento queda condicionado a la ratificación del mencionado Tratado constitucional), pero no es menos cierto que viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (*cf.* su sentencia de 30 de enero de 2002, dictada en el asunto max. mobil telekommunikation Service GmbH contra Comisión, en donde se cita igualmente el artículo 41 de la Carta), como por los más altos órganos jurisdiccionales internos (entre ellos, el Tribunal Constitucional –*vid.* STC 53/2002 de 27 de febrero, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2994/1994– o el Tribunal Supremo –entre otras muchas–, SSTS, Sala Contencioso-Administrativa de 26 marzo 2002, recurso 8220/1997; de 27 marzo de 2002, recurso 8218/1997; y de 2 de abril de 2002, recurso 9932/1997). Y es que, en cualquier caso, la Carta –como ella misma expresa en su Preámbulo– «reafirma, respetando las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

²⁹ Las consecuencias metodológicas del art. 41 de la Carta sobre el Derecho Financiero y Tributario han sido puestas de manifiesto por Bosch Cholbi, J. L. (2003, pág. 196 y ss.), Bosch Cholbi, J. L. y Uriol Egido, C. (2004, pág. 121 y ss.).

actuación administrativa, su control judicial y, en su caso, su eventual responsabilidad patrimonial. Concretamente, en el ámbito tributario, puede constatarse que, desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, las reformas normativas, legales y reglamentarias, han puesto de manifiesto un acendrado interés en robustecer las potestades administrativas, mientras que han demostrado muy poca atención a los derechos de los obligados tributarios.

El derecho a una buena administración, sin embargo, debe implicar un giro sustancial en la concepción del procedimiento administrativo, y, concretamente, de los procedimientos tributarios en cuanto cauce a través del cual debe transcurrir el ejercicio de las potestades legalmente atribuidas a la Administración Tributaria,³⁰ lo que llevaría a mantener una concepción «sustancialista» del procedimiento, pues como afirman Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C. Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2006, pág. 311)

Tras la ordenación del sistema tributario y la habilitación legal de potestades administrativas para hacerlo cumplir, la segunda etapa necesaria para la concreción del deber de contribuir se produce cuando las normas (generales y sectoriales) reguladoras del sistema entran en contacto con los hechos que desencadenan su aplicación; fase (aplicativa) esta en la que el sistema tributario pone a prueba su vigencia (real) en las medida en que las abstractas previsiones legales logren convertirse en concretas pretensiones tributarias exigibles y satisfechas.

Además, la importancia del procedimiento en el ámbito tributario es una cuestión de candente actualidad. Tejerizo López afirmó, en este sentido, que «puede aceptarse, en general, que la colisión entre los derechos y privilegios del Fisco y los derechos individuales se encuentra más que en las normas que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación» para afirmar a continuación que «el campo de batalla (...) en que contienden unos u otros derechos se encuentra en los procedimientos tributarios» – Tejerizo López, J. M. (1992, pág. 692)–.

Las potestades tributarias deben desempeñarse necesariamente a través de un procedimiento administrativo concreto y determinado, tal y como dispone el art. 105 c) CE. El art. 34.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) preceptúa la obligación de seguir un procedimiento establecido;³¹ pro-

³⁰ Para Lozano Serrano, C. (2013, pág. 19 y ss.), «el acto administrativo no cabe ni resulta escindible del procedimiento» y para quien «el procedimiento no puede entenderse como mero cauce formal», sino que «es en el propio seno y a través del procedimiento administrativo como ha de conformarse e integrarse la declaración jurídica sobre la situación particular».

³¹ El tenor literal es el siguiente: «1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido.

2. El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquellos».

Dicho precepto se corresponde con el art. 53.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAPyPAC), en vigor hasta el 2 de octubre de 2016.

cedimiento que permitirá, tal y como dispone el mismo precepto, en su apartado 2, que el contenido de los actos se ajuste «a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico», siendo además «determinado y adecuado a los fines de aquellos». Igualmente, el art. 83.3 de la LGT dispone que «La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título».

Es sencillo por tanto comprender la importancia que el procedimiento administrativo tiene cuando la Administración tributaria decide ejercitar cualquier potestad legalmente atribuida. El punto de partida es el siguiente:

El procedimiento administrativo puede y debe ser una institución jurídica que, además de constituir una defensa para los interesados, ayude a que la Administración administre bien y, en consecuencia, a que aumenten las posibilidades de obtención de decisiones acertadas en su servicio a los intereses generales. –Ponce Solé, J. (2001, pág. 35)–.

Las consecuencias prácticas serán, por tanto, de hondo calado.

Pero es que, además, también es posible afirmar que en el Texto Constitucional se encuentra implícitamente reconocido el derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido. Incluso existen antecedentes jurisprudenciales que vislumbraron, antes de la entrada en vigor de la CE, la existencia del derecho a una buena administración. «Deber de» y «derecho a» una buena administración que ya había sido intuido también por la doctrina administrativa –Bassols Coma, M. (1982, pág. 261 y ss.), García-Trevijano Fos, J. A. (1961, pág. 285 y ss.), García de Enterría, E. (1981, pág. 210) y Sainz Moreno, F. (1977, pág. 329 y ss.)–.

Así, la STS de 14 de abril de 1971, se pronunció en este sentido, al entender que el procedimiento administrativo «tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones».³² Como se puede observar, sin reconocerlo expresamente, en esta Sentencia se aprecia claramente una evolución en cuanto a la función que el procedimiento tiene encomendado. Jurisprudencia que, por lo demás, se ha mantenido en el específico ámbito tributario –SSTS de 24 de octubre de 2007 y de 21 de junio de 2006–.³³

En la actualidad, y en consonancia con otros países europeos,³⁴ se puede constatar que la mayoría de la doctrina española afirma que existe un derecho a una buena administración y que puede derivarse de una interpretación conjunta y sistemática del Texto constitucional, y, concretamente, del artículo 103.1 CE, en conjunción con los artículos 9.3 y 31.2 CE –Bassols Coma, M. (1982, pág. 284), Ponce Solé, J. (2001, pág.157), Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2006, pág. 23 y ss.), Tomás Mallén, B. (2004, pág. 102)–, aunque el mismo

³² Cf. STS de 14 de abril de 1974, F. D. tercero.

³³ Cf. STS de 24 de octubre de 2007 (TOL1.214.037), F. D. cuarto, STS de 21 de junio de 2006 (TOL987.070), F. D. tercero y en idéntico sentido STSJ de Galicia, de 18 de marzo de 2008 (TOL1.426.011), F. D. segundo.

³⁴ Un estudio de Derecho comparado puede verse en Ponce Solé, J. (2001, pág. 127 y ss.) y Tomás Mallén, B. (2007, pág. 104 y ss.).

no está recogido en texto legal alguno,³⁵ la STS de 24 de marzo de 2009 entiende que tiene fundamento en el art. 103 CE y que se encuentra implícitamente recogido en el art. 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en la actualidad art. 13 de la LPAC).³⁶

El servicio al interés general, el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 y el resto de principios (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento pleno a la ley y al Derecho, eficiencia y economía) –en tanto que principios constitucionalmente establecidos que rigen el actuar de la Administración– constituyen auténticos deberes para la Administración, dando lugar la suma de todos ellos al deber de buena administración, Ponce Solé, J. (2001, pág. 160). Este deber comporta por tanto un modo de actuar concreto y determinado por parte de la Administración, que no puede permanecer ajena a estos mandatos jurídicos. Lógicamente este deber de buena administración vincula también a la Administración Tributaria, pues, siguiendo a Martín Queralt, J. (1983, pág. 38) la actividad administrativa en materia tributaria se singulariza únicamente por razón de la materia, pero nada más.³⁷

El Tribunal Constitucional, por su parte, aún sin reconocer expresamente el derecho a una buena administración, parece dejar entrever la existencia del mismo en algunos de sus pronunciamientos, así como el correlativo interés de los ciudadanos en que la Administración siga los procedimientos legalmente establecidos. Llama además la atención que estos pronunciamientos se hagan *obiter dicta*, cuando profundiza en el contenido del principio de seguridad jurídica. Así, respecto de la vertiente subjetiva de dicho principio, el TC, en su Sentencia 273/2000, afirmó lo siguiente: «de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites».³⁸

Igualmente, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de abril de 2009, afirma una clara relación entre el art. 103 CE y el derecho a una buena administración, anulando por falta de motivación una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores.³⁹

³⁵ Distinta es la situación por lo que a la legislación autonómica se refiere, ya que son varios los Estatutos de Autonomía que, recogiendo el testigo de algunos países europeos y de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, han incluido expresamente este derecho, a raíz de las modificaciones estatutarias llevadas a cabo de pocos años a esta parte o bien en leyes autonómicas relativas al funcionamiento de la propia Administración Autónoma o al Defensor del Pueblo de cada Comunidad Autónoma.

³⁶ STS de 24 de marzo de 2009 (TOL1.494.376), F. D quinto.

³⁷ En idéntico sentido, entre otros, Escribano (1994, pág. 30) o Herrera Molina y Serrano Antón (1992, pág. 957).

³⁸ *Vid.* STC 273/2000, de 15 de noviembre, F. J. 11.

³⁹ *Cf.* STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de abril de 2009 (TOL2.342.966), F. D. quinto. A raíz del recurso interpuesto contra una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores afirma lo siguiente: «Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de se-

Por lo que respecta al contenido del derecho a una buena administración, en tanto que derecho complejo o compuesto,⁴⁰ está integrado, a su vez, por una serie de derechos que están reconocidos constitucional y legalmente, incluso en el específico ámbito tributario, y que son los siguientes:

- derecho de audiencia y participación en la elaboración de las disposiciones y actos administrativos (art. 105.a) y b) CE, art. 53.1 e) LPAC y art. 34 l) y m) LGT);
- derecho de acceso a archivos y registros administrativos (art. 105.b) CE y art. 13 e) LPAC);
- derecho a una actuación administrativa imparcial, equitativa y llevada a cabo en un plazo razonable (art. 24 y 103 CE, art. 6 CEDH y art. 34 k) LGT);
- derecho a una resolución administrativa motivada (art. 24, 103 CE, y 103.3 LGT y art. 35 LPAC);
- derecho de reparación en los casos de mala administración (art. 106.2 CE, art. 35 j) y art. 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público –en adelante LRJSP–); y
- derecho al pluralismo lingüístico ante la Administración (art. 3 y 14 CE, 15 LPAC y art. 34 d) LGT).

El Código del Contribuyente Europeo, instrumento no vinculante, pero indicador de una serie de principios generales y buenas prácticas que los Estados miembros deben adoptar y aplicar en materia de derechos y obligaciones en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias en Europa, incluye la totalidad de los mismos dentro de exhaustivo catálogo de principios generales y buenas prácticas.⁴¹

guridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 Constitución Española (CE) y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no solo por el artículo 24.2 CE, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 incluye dentro de su artículo 41, dedicado al “Derecho a una buena Administración”, entre otros particulares, “la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”. Tal precepto se contemplaba en el artículo II-101 del Tratado por el cual se establecía una Constitución para Europa. Todo lo cual nos lleva a erigir la motivación como un derecho del administrado frente a la prohibición de la arbitrariedad en la actuación administrativa que responde a una exigencia impuesta por el artículo 24.2 de la Constitución Española». En idéntico sentido que la anterior, y también en materia tributaria, la SAN de 16 de julio de 2009 (TOL5.271.693), F. D. quinto, la SAN de 5 de febrero de 2009 (Recurso contencioso-administrativo núm. 438/2005), F. D. cuarto o la SAN de 3 de mayo de 2013 (TOL3.725.466), F. D. tercero.

⁴⁰ Mellado Ruiz, L. (2008, pág. 319) afirma que «Puede admitirse que nos encontramos, en el estadio actual, ante un derecho completo o compuesto (como es el caso, también del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva)».

⁴¹ Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo, Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Unión Europea, 2016. Se supone que, dada su naturaleza no vinculante, el Código no se redacta como catálogo de derechos y deberes, sino en términos de «principios» integrados por una serie de «expectativas» de los contribuyentes y de las administraciones tributarias. Los distintos derechos que integran el derecho a una buena administración están recogidos en distintas expectativas de los contribuyentes en materia de seguridad jurídica, colaboración, proceso de auditoría, divulgación voluntaria de información, de-

El reconocimiento de este derecho supone pues el tránsito de una mera concepción formal, o a lo sumo, garantista del procedimiento, a una visión «sustancialista» del mismo en la que adquiere relevancia en cuanto tal, al ser el iter jurídico que permite a la Administración tributaria dar cumplimiento a los fines que, ex art. 103 y 31 CE, tiene encomendados.⁴²

Ya se ha señalado la indudable necesidad de que se dote a la Administración tributaria de las facultades convenientes para lograr el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –incluidos determinados privilegios o prerrogativas–; se trata de *conditio sine qua non* para cumplir con el deber de buena administración. Pero lo que no parece admisible es alzaprimar la función recaudatoria de modo que se produzca una identificación total entre justicia en la tributación y eficacia recaudatoria, Sánchez Serrano, L. (1992, pág. 241).

Hay autores que desde hace tiempo están advirtiendo esta situación⁴³ y denuncian la inexistencia de un sistema tributario justo y equilibrado en las relaciones entre la Administración y el contribuyente, en claro retroceso en beneficio de una de las partes, beneficiada por una atribución desmedida de poderes en orden a la preeminente defensa del interés recaudatorio –que no el general de los artículos 31 y artículo 103 CE–, poniendo así en grave crisis el «Estado de Derecho».⁴⁴

De ahí que se insista en la necesidad de ir arrumbando, progresivamente, con determinados privilegios administrativos que, aprobada una Carta Magna y a la luz de los principios allí sancionados, no superan una criba de constitucionalidad, consagrando, aunque sea a golpe de Sentencia, una concepción de los procedimientos administrativos como algo más que una mera sucesión de actos tendentes a un resultado final, para conectarlo con un deber de buena Administración.⁴⁵

recho de reclamación, revisión judicial. Sobre el Código del contribuyente europeo *vid.* Peeters (2017, pág. 178 y ss.).

⁴² García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2008, págs. 453 y 455) explican cómo el procedimiento administrativo es la primera de las garantías de la posición jurídica del administrado, siendo el sistema de recursos un segundo círculo de garantías, que se vería completado, en último lugar, por el control llevado a cabo por los Jueces y Tribunales, quienes deberán pronunciarse definitivamente sobre la legalidad de la actuación administrativa. Ahora bien, precisa el autor que el procedimiento administrativo, además de ser garantía de derechos de los administrados, no agota en ello su función, al tener la Administración encomendada la tarea de servir con objetividad a los intereses generales.

⁴³ Entre otras, Agualló Avilés, A. (1993, págs. 583 y 584). También García Añoveros, J. (1992, pág. 618) cuando, al hilo de las facultades de la Administración, considera como último resultado a conseguir «la plena acomodación de la realidad aplicativa de los tributos a la Ley tributaria, ley que plasma el criterio de justicia en la distribución de las cargas tributarias que tiene proclamado el artículo 31 CE», en «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera». Sobre este desequilibrio injustificado entre Administración y contribuyentes Martín Queralt, J. (1978, pág. 466) afirma que la situación actual muestra «una posición parcial, regulando la responsabilidad “para con” la Hacienda Pública, pero marginando la regulación de la responsabilidad “de la” propia Hacienda Pública».

⁴⁴ En este sentido García Añoveros, J. (1996, pág. 218), Moreno Fernández, J. I. (1998, pág. 28), Lozano Serrano, C. (1990 págs. 62 y 81), Ramallo (1998, pág. 742) o Sainz de Bujanda, F. (1977, pág. 25).

⁴⁵ *Vid.* Bosch Cholbi, J. L. y Uriol Egido, C. (2004, pág. 123).

Evidentemente, no puede postularse la equiparación absoluta en el tratamiento de la Administración Tributaria y los contribuyentes.⁴⁶ No se trata de despojar a la Administración de todo el elenco de potestades y prerrogativas que tiene atribuidas, también por voluntad constitucional –como bien recordara la STC 23/1997–⁴⁷ aunque, siempre al servicio de los intereses generales, que no recaudatorios –STC 201/2002–.⁴⁸

Sin embargo, ello tampoco supone alzaprimar la posición administrativa por delante y encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. De ahí la necesidad de encontrar ese equilibrio en las relaciones entre ambos, al que se apela reiteradamente por la doctrina. Como bien afirmase el TC, en su Sentencia 23/1997: «Este Tribunal ha declarado, desde luego, la constitucionalidad de diversas prerrogativas o de situaciones de superioridad, en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento».⁴⁹

Una Administración tributaria moderna como la que existe en la actualidad, superdotada en cuanto a recursos materiales y humanos se refiere, no puede actuar de forma pobre, sino que debe aspirar, en tanto que tiene dichos medios, a administrar de la mejor manera posible, y en un plazo razonable. Por ello, tradicionales privilegios o prerrogativas de la Administración, como la posibilidad de retrotraer actuaciones para subsanar defectos tantas veces como sea necesario o el mantenimiento de la obligatoria vía económico-administrativa, deberían ser cuestionados a la luz de este derecho a una buena administración. Hoy en día, tales privilegios –que sitúan al contribuyente en una situación de desigualdad carente de justificación objetiva y razonable, y por tanto lesiva del art. 14 CE (STC 23/1997)–,⁵⁰ no deberían ser mantenidos.

Llegados a este punto, no resulta difícil entrever las consecuencias que la afirmación de este derecho tiene en cuanto a la revitalización de la institución procedimental, superando, con creces, la dimensión garantista que se mencionaba anteriormente, Ponce Solé (2001, pág. 131).

⁴⁶ La singular posición de la Administración tributaria como titulares del poder tributario ha sido reiteradamente reconocida por el Tribunal Constitucional: STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 3, STC 141/1997, de 15 de septiembre, F. J. 3, STC 164/1995, de 13 de noviembre, F. J. 7, STC 198/1995, de 21 de diciembre, F. J. 3, STC 44/1996, de 14 de marzo, F. J. Único y STC 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6.

⁴⁷ Cf. STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 5.

⁴⁸ La STC 201/2002, de 28 de octubre, afirma en su F. J. 3 lo siguiente: «la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española».

⁴⁹ Cf. STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 5.

⁵⁰ La STC 23/1997, de 11 de febrero, F. J. 2, afirma: «En caso de que, efectivamente, el privilegio exista y se comprobase que no responde a los cánones de constitucionalidad antes expuestos, la conclusión habría de ser la apreciación de una vulneración del derecho reconocido en el art. 14 CE, con la consiguiente estimación del recurso, al igual que se ha hecho en la SSTC 110/1996 y 113/1996».

Puesto que el procedimiento administrativo es el iter jurídico, cauce necesario para la producción de los actos administrativos –art. 35 LPAC, García de Enterría y Fernández (2000, pág. 557)–, exigencia no solo legal, sino constitucional⁵¹ –como bien destacó la STSJ de Madrid de 24 de enero de 1997–,⁵² este pasa a convertirse necesariamente en el instrumento a través del cual la Administración puede dar cumplimiento al deber de buena administración. De ahí que, entre algunos autores, se hable de deber una buena administración y derecho a un procedimiento administrativo debido, Ponce Solé (2001, pág. 197).

Solamente a través de un correcto y adecuado procedimiento se puede dar satisfacción a los derechos anteriormente mencionados. El deber de buena administración implicaría, además, un correcto proceder también cuando se trate de diseñar legalmente el procedimiento correspondiente a la hora de ejercitar las potestades tributarias. Es también un mandato dirigido al legislador, que debe, por tanto, tener en cuenta que una correcta articulación procedimental es imprescindible para que la Administración logre concretar los principios de actuación que tiene constitucionalmente encomendados.

Esta estrechísima relación entre deber de buena administración y procedimiento administrativo debido, ha sido señalada en las Sentencias de la AN de 16 de julio de 2009 y de 23 de octubre de 2008, en las que se anulan, por falta de motivación, dos resoluciones del TEAC confirmatorias de sendas sanciones tributarias, y en las que se afirma «La obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas».⁵³

También en el ámbito tributario, la STS de 27 de junio de 2013, afirma que la motivación es «una exigencia constitucional impuesta no solo por el artículo 24.2 de la propia Constitución, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41,

⁵¹ Sobre la relevancia constitucional del procedimiento, *vid.* Parejo Alfonso (1998, pág. 539 y ss.).

⁵² STSJ de Madrid de Madrid de 24 de enero de 1997 (Recurso contencioso-administrativo núm. 1578/1995), señaló, respecto del procedimiento, en su F. D. tercero, que es «causa insoslayable para la emanación de los actos administrativos, debiéndose destacar la importancia que tiene, ya que de una parte obedece a la necesidad de lograr la eficacia de la actuación administrativa, y de otra a la procedencia, típica del Estado de Derecho, de proporcionar la garantía adecuada a los derechos de los administrados; con lo cual el procedimiento administrativo no es solo una exigencia legal, sino también Constitucional de donde deriva el carácter de orden público de las normas reguladoras de dicho procedimiento».

⁵³ SAN de 16 de julio de 2009 (TOL5.271.693), F. D. quinto y SAN 23 de octubre de 2008 (TOL5.265.686), F. D. segundo. En idéntico sentido, entre otras, la STS de 19 septiembre 2007 (TOL1.156.751), F. D. primero, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de julio de 2009 (TOL1.307.636), F. D. quinto y la Resolución del TEAC del 4 de diciembre de 2008 (n.º Resolución: 00/1765/2006), donde afirma casi en idénticos términos «El requisito de motivación está vinculado al derecho de defensa del obligado tributario y a la vez tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas».

dedicado al “Derecho a una buena Administración” como entre otros particulares, “la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”.⁵⁴

Es en este aspecto concreto donde el derecho a una buena administración y al procedimiento administrativo debido adquiere una dimensión fundamental, que debería dar lugar a una revisión de la doctrina tradicional sobre los denominados «vicios de forma de los actos administrativos», y, por lo tanto, los vicios de forma en los actos de aplicación de los tributos.

4. El Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y sus consecuencias metodológicas.

Del CEDH no debe obviarse su doble eficacia: aplicativa e interpretativa, no pudiendo perder de vista dos cuestiones que afectan de lleno tanto al estudio como a la aplicación del ordenamiento tributario.

Por lo que respecta a su eficacia aplicativa, puesto que este Convenio internacional ha sido válidamente celebrado y publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 CE, es correcto afirmar que forma parte del ordenamiento jurídico y, por lo tanto, es de aplicación directa y obligada para las autoridades públicas y los Tribunales españoles. Es más, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, el art. 6 dispone que la Unión se adherirá al mismo y que pasará a formar parte del Derecho de la Unión como principios generales.

En cuanto a su eficacia interpretativa, es necesario subrayar que el artículo 10.2 de la Constitución señala que «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», erigiéndose en un criterio interpretativo de los derechos humanos y las libertades fundamentales contenidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico, Mangas Martín, A. (1995, pág. 150). Así lo ha admitido el TC, en numerosas ocasiones –por todas, STC 36/1991–,⁵⁵ y también en el ámbito tributario –STC 110/1984, 45/1989 o 50/1995–.⁵⁶ Esta regla constitucional sobre la interpretación fue denominada por Häberle como «quinto método» de interpretación de la Constitución –Jiménez Campo (1995, pág. 3689).

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, órgano encargado de velar por el cumplimiento del Convenio y al que los particulares pueden acceder directamente,⁵⁷ se convierte en jurisprudencia que vincula a los Tribunales, incluido el Tribunal Constitucional, en tanto que criterio in-

⁵⁴ STS de 27 junio 2013 (TOL3.843.075), F. D. primero. También en el mismo sentido, SAN de 16 septiembre 2010 (TOL1.948.629), F. J. cuarto y SAN de 22 enero 2009 (TOL1.530.035), F. J. tercero.

⁵⁵ STC 36/1991, de 14 de febrero, F. J. 6.

⁵⁶ STC 110/1984, de 26 de noviembre, F. J. 4; STC 45/1989, de 20 de febrero, F. J. 4 y STC 50/1995, de 23 de febrero, F. J. 6.

⁵⁷ Tras la reforma del Convenio por el Protocolo número 11, que entró en vigor el 1 de noviembre de 1998, se establece un nuevo sistema de protección de los derechos allí reconocidos

terpretativo a tener en cuenta a la hora de configurar el contenido de los diversos derechos fundamentales reconocidos en el Texto constitucional.⁵⁸ Para García de Enterría, el art. 10.2 CE permite invocar, ante los Tribunales españoles, la interpretación que, sobre el particular, se deduzca de las Sentencias del TEDH, y también se puede invocar la inconstitucionalidad de las leyes que vulnere interpretaciones en materia de Derechos humanos llevadas a cabo por el TEDH –García De Enterría, E., Linde, E., Ortega, L. I. y Sánchez Morón, M. (1983, págs. 179 a 181)–.

El interés en el ámbito tributario por el CEDH se ha centrado fundamentalmente en relación con las instituciones del derecho sancionador, pero existen otros aspectos del Convenio que han ido ganando la merecida relevancia que tienen, en especial, en el campo de los procedimientos tributarios –Pérez Royo, F. (2001) y Marchessou, P. (2010)–.

Parca es la mención a la materia tributaria, apareciendo como *obiter dicta* en el artículo 1 del Protocolo adicional, para permitir la intromisión en el derecho a la propiedad del ciudadano para garantizar el pago de impuestos⁵⁹. En este sentido se propugna la aprobación de un Protocolo específico que trate la materia tributaria, dándose así solución a los numerosos problemas que se plantean en la actualidad cuando se trata de aplicar el Convenio en esta rama del Derecho –Baker, P. (2000, págs. 327 y 328) y Martínez Muñoz, Y. (2002, pág. 67)–.

Las consecuencias que este artículo 1 tiene para los procedimientos de

y se otorga un mayor protagonismo al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, siendo quizás una de las novedades más relevantes, la de conceder a los particulares la posibilidad de acudir directamente ante el Tribunal para la defensa de sus derechos. Este procedimiento está regulado en los artículos 19 y siguientes del Convenio y se desarrolla en el Reglamento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

⁵⁸ Los problemas existentes respecto de la eficacia que una Sentencia del TEDH puede tener en el ordenamiento interno han sido resueltos por el art. 5 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadido por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio. Según el cual «Se podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión».

El artículo 46.1 del Convenio dispone el carácter obligatorio de las Sentencias, al establecer que «1. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes». No faltan voces, no obstante, que proponen una modificación del Convenio que atribuya un valor ejecutivo a tales Sentencias –Martínez Muñoz, Y. (2002, pág. 67)–.

También está previsto, en el artículo 41 del Convenio, un mecanismo de compensación para el particular que haya visto satisfecha su petición ante el Tribunal, y que, sin embargo, por carecer el Estado afectado de los medios procesales adecuados para ello, no pueda reparar la violación del derecho cometida por el Estado. En estos casos, el Tribunal podrá conceder a la parte interesada una satisfacción equitativa que, generalmente, consistirá en una indemnización pecuniaria.

⁵⁹ Dice así: «Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

aplicación del tributo son innegables. Como Pérez Royo, F. (2001, pág. 27) precisó, «el establecimiento de tributos aparece, en la economía del texto del artículo 1, como injerencia en el derecho de propiedad, entendiéndose este concepto no en un sentido estricto sino, en general, como facultad de disfrutar de derechos y acciones de contenido patrimonial», y, como tal injerencia, debe alcanzar, en palabras del propio Tribunal, el «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo, pudiendo además el Tribunal ejercer su control no solamente respecto de las medidas de carácter procesal, sino también respecto de las de carácter sustantivo; es decir, respecto de las que establecen el tributo y regulan sus aspectos esenciales.⁶⁰

Así ocurrió, por ejemplo, con la STEDH de 1 de abril de 1999 (caso Lemoine).⁶¹ Aunque el Tribunal no entró a analizar el fondo del asunto por un motivo procesal, el asunto planteado trataba sobre una medida adoptada por el Gobierno francés consistente en la constitución de la hipoteca legal sobre el patrimonio del Señor Lemoine y dirigida a asegurar el cobro de diferentes deudas tributarias que tenía pendientes. La Comisión de Derechos Humanos admitió a examen el asunto sobre la base de una posible violación del artículo 1 del Protocolo adicional: la garantía hipotecaria exigida era, a juicio de la Comisión, desproporcionada.

También, la STEDH de 23 de febrero de 1995 (caso Gasus)⁶² se refiere precisamente a la posibilidad que todo Estado tiene para adoptar las medidas que considere necesarias dirigidas a «garantizar el pago de impuestos».

Afirma el Tribunal que «Para adoptar tales Leyes, el legislador debe disponer de un amplio margen de apreciación, especialmente en lo que concierne a la cuestión de saber si –y, en caso afirmativo, hasta qué punto– el Fisco debe ser puesto en mejor situación para cobrar sus deudas que los acreedores ordinarios para cobrar sus créditos comerciales. El Tribunal respeta la apreciación del legislador en dichas materias, salvo si carece de base razonable»,⁶³ y concluye afirmando que «toda injerencia debe mantener un “equilibrio justo” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo. El deseo de conseguir dicho equilibrio se refleja en la estructura de todo el artículo 1, incluido su segundo párrafo; por lo tanto, debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido».⁶⁴

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

⁶⁰ Sobre el tema *vid.* Gregg, M. (2001).

⁶¹ Sentencia del TEDH de 1 de abril de 1999, caso Lemoine contra Francia.

⁶² Sentencia del TEDH 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos. Sobre la jurisprudencia del «equilibrio justo» entre las injerencias en el derecho de la propiedad y las normas tributarias pueden verse también las Sentencias de 3 julio 2003, caso Buffalo Srl contra Italia; Sentencia de 31 de enero de 2006, caso Dukmedjian contra Francia o Sentencia de 9 de marzo de 2006, caso Eko-Elda AVEE contra Grecia.

⁶³ *Cf.* STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 60.

⁶⁴ *Cf.* STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 62.

Y en idéntico sentido, la STEDH de 14 de mayo de 2013 (caso N.K.M. contra Hungría), que estima la demanda de ciudadana húngara contra la República de Hungría, por aplicación de un tipo impositivo del 98% sobre parte de su indemnización por despido a la luz del art. 1 del Protocolo adicional del Convenio, reitera que «una injerencia, incluyendo aquella resultante de una medida para garantizar el pago de los impuestos, debe lograr un “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los requisitos de la protección de los derechos fundamentales del individuo».⁶⁵

Igualmente debe citarse la STEDH de 1 febrero 2011 (Caso Metalco Bt contra Hungría), en la que se enjuicia un embargo cautelar para asegurar el cobro de una deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria de la República de Hungría, y en la que Tribunal afirma que si bien el artículo 1 del Protocolo 1 permite que los Estados Contratantes tienen derecho a controlar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para asegurar el pago de impuestos, esta injerencia en el derecho de propiedad «conllevará la violación de dicho artículo, a menos que dicha medida sea legal y razonablemente proporcionada al objetivo perseguido».⁶⁶

Como puede comprobarse, el principio de proporcionalidad se convierte en parámetro de enjuiciamiento de validez de las actuaciones de la Administración tributaria.

Por su parte, el artículo 6 del Convenio, relativo al derecho a un proceso equitativo,⁶⁷ también despliega consecuencias importantes en la materia tributaria, de modo que será necesario prestar atención a algunos pronunciamientos del Tribunal. Cierto es, respecto de este artículo, que su aplicabilidad a los procedimientos tributarios no parece estar garantizada, pues el TEDH sostiene que el Convenio garantiza el derecho a un proceso justo únicamente en el ámbito de los derechos y obligaciones de carácter civil o en el

⁶⁵ Cf. STEDH de 14 de mayo de 2013, caso N.K.M. contra Hungría, par. 42, STEDH de 4 de noviembre de 2013, caso R. Sz. contra Hungría, par. 41 y STEDH de 4 de noviembre de 2013, caso Gáll contra Hungría, par. 41

⁶⁶ Cf. STEDH de 1 febrero 2011, Caso Metalco Bt contra Hungría (TOL2.646.596), par. 17. El Tribunal, no obstante, no entró a examinar si la medida era o no proporcionada en términos cuantitativos, ya que existió una violación del principio de legalidad al no procederse a la sustracción de los bienes embargados en el plazo legalmente establecido por la normativa húngara.

⁶⁷ El art. 6 del CEDH establece: «Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y detalladamente, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

ámbito de una acusación en materia penal –STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia–.⁶⁸ No faltan voces, sin embargo, que afirman que los efectos patrimoniales derivados de las obligaciones tributarias son lo suficientemente significativos como para admitir la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a la materia fiscal –Baker, P. (2001) y Martínez Muñoz, Y. (2002)–.

Sirvan estos ejemplos que se acaban de citar para concluir acerca de la importancia que el CEDH y la jurisprudencia del TEDH tienen en el ámbito tributario, de modo que deberán ser tenidas en cuenta a la hora de configurar y estudiar el régimen jurídico de cualquiera de sus institutos.

5. Consideraciones finales.

Se puede concluir que una concepción axiológico-valorativa del deber constitucional de contribuir implica un pluralismo metodológico, donde, junto al método lógico-abstracto,⁶⁹ el análisis doctrinal y jurisprudencial del Derecho, y el método histórico deben añadirse el método finalista o teleológico-objetivo –Martín Queralt, J. (1980)–, acudiendo a los fines u objetivos que debe perseguir la actuación financiera, y donde necesariamente deben penetrar criterios axiológicos que permitan verificar su cumplimiento.

En el análisis de los institutos tributarios se debe prestar especial atención a la jurisprudencia de los Tribunales y las resoluciones de ciertos órganos administrativos –TEAR y TEAC–, adquiriendo también una especial relevancia hermenéutica la jurisprudencia del Tribunal Constitucional –Casado Olletero, G. (1989, pág. 1159),⁷⁰ del Tribunal de Justicia de las Comunidades Euro-

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si no tiene medios para pagarlo, poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren contra él y a obtener la convocatoria e interrogación de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete, si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia».

⁶⁸ Par. 29 de la STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia.

Algún autor ha querido ver en la STEDH de 21 de febrero de 2008, caso Ravon y otros contra Francia, un avance en este punto, puesto que el TEDH analiza la posible violación del art. 6 dentro de un procedimiento de inspección de los tributos. *Vid.* sobre el tema Greggí, M. (2010). Sin embargo, para García Caracuel, dicha Sentencia no supone un cambio en la línea jurisprudencial, puesto que el Tribunal ha dejado bien claro que el motivo por el que se admite es la vulneración por las autoridades del derecho del demandante de la inviolabilidad de su domicilio, dejando a un lado que el mismo se produjera en el seno de un procedimiento tributario, García Caracuel, M. (2010, pág. 330 y ss).

⁶⁹ Método necesario que ha contribuido y debe seguir contribuyendo «a consolidar la juridicidad de las instituciones financieras», *cf.* Martín Queralt, J. (1980, pág. 121).

⁷⁰ Agualló Avilés, A. (2001, pág. 87) afirma a este respecto lo siguiente: «hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no se limita a constituir una fuente de *interpretación* de la Constitución, sino incluso en cierto modo, a crearla, hasta tal punto que podríamos decir que el legislador, pese a que indudablemente ostenta la representación del pueblo español (art. 66.1 CE), resulta en ciertos aspectos “destronado” por el Tribunal Constitucional».

peas⁷¹ y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Ahora bien, en ocasiones es necesario adoptar un sentido crítico ante dicha jurisprudencia, y «no considerarla mecánicamente como la última ratio del Derecho», Herrera Molina, P. M. (2003, pág. 22).

Por lo que respecta al método finalista, es menester destacar la conveniencia del empleo de los criterios hermenéuticos constitucionales como una herramienta de suma importancia a la hora de estudiar y enjuiciar las normas tributarias.⁷²

Esta perspectiva constitucional permitirá delimitar con la mayor precisión posible, qué está en la Constitución y con qué concreto alcance y contenido, así como qué nociones, valores o exigencias no pueden extraerse del Texto constitucional –Aguallo Avilés, A. (2001)– y, sobre todo, permitirá delimitar qué exigencias constitucionales deben modular la regulación y aplicación del sistema tributario.

Solo así se puede estudiar desde una perspectiva adecuada la defensa de los derechos y garantías que a todos los ciudadanos reconoce la Constitución; y las vulneraciones que muchas veces se han hecho de los mismos en nombre del Estado Social y del deber de contribuir. Como señalaron Sánchez Serrano, L. (1997, pág. 194) y Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 48) el Estado Social (art.1.1 CE) solo puede construirse sobre la base del Estado de Derecho, y no sobre sus cenizas.

Con esta orientación, además, se logra evitar el problema de la «inflación de derechos fundamentales» por obra de una extensión desmesurada del contenido de los derechos y garantías establecidos en la CE, convirtiendo cualquier problema de Derecho Financiero en un problema de derechos fundamentales.⁷³

En esta línea, el método de la ponderación propio del Derecho Constitucional, y las reglas específicas que lo rigen, tiene una especial relevancia a la hora de estudiar las distintas potestades tributarias, ya que permiten realizar un control efectivo de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria.

El interés fiscal en la justa recaudación –art. 31 CE–, en tanto que principio constitucionalmente establecido y protegido, es criterio que sirve para concretar y delimitar el contenido de otros derechos reconocidos en el Texto constitucional, exigencia de su interpretación conjunta y sistemática; y, por otro lado, se alza en basamento de la atribución de potestades administrativas, que, lógicamente, en tanto que potestades, supondrán la limitación de los derechos también reconocidos en la CE.

En este caso, y precisamente por la necesidad de lograr el cumplimiento del conjunto de objetivos constitucionales, sin contradicciones ni anulaciones

⁷¹ No se debe olvidar que la comunidad de derecho que define la Unión Europea ha sido consecuencia de la labor incesante del TJCE, de ahí que el Derecho comunitario sea ante todo un derecho de creación jurisprudencial, que actúa sobre la base de dos ideas fundamentales: la aplicación uniforme del Derecho comunitario en todo su ámbito territorial y la garantía de operatividad y eficacia del mismo en su seno. *Vid.* García Prats, A. (2001) y Martín Jiménez, A. (2001).

⁷² Sobre el tema *vid.* Aguallo Avilés, A. (2003), Bosch Cholbi, J. L. (2003), Escribano, F. (2000) y García Moreno, A. y Bosch Cholbi, J. L. (2005).

⁷³ Expresión acuñada por Hesse y recogida por Cruz Villalón, P. (1991) y puesta de manifiesto por Rodríguez Bereijo, A. (1992, pág. 63). *Vid.*, también, Martín-Retortillo Baquer, L. (1991).

entre ellos –principio de concordancia práctica–, y, al propio tiempo, de establecer algún tipo de premisas válidas en el enjuiciamiento constitucional, recobra total virtualidad el método de la ponderación de bienes

Este método es, además, criterio de actuación no solo para el legislador que atribuye la potestad, sino también para la Administración que posteriormente hace uso de la misma, pues no se debe olvidar que las normas constitucionales vinculan a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados de la aplicación de los tributos.

Quien establece o quien ejerce una potestad tributaria debe saber que, con toda probabilidad, está limitando algún otro derecho constitucionalmente establecido, de ahí que, conociendo el contenido del derecho que pueda verse afectado, haya ponderado correctamente los intereses en juego, derivando de dicha ponderación la correspondiente limitación del derecho;⁷⁴ sabiendo, además, que, para ponderar un derecho, es necesario verificar previamente que hay una efectiva colisión entre el interés en la justa recaudación establecido en el art. 31 CE⁷⁵ y el contenido del derecho de que se trata,⁷⁶ ponderación que tendrá que hacerse explícita en el acto administrativo concreto a través de la motivación.

En cualquier caso, una interpretación conjunta y sistemática de la Constitución, unida al fundamento último del Derecho Financiero y Tributario –principio de solidaridad y redistribución de la renta–, puedan suponer, en determinadas ocasiones, ciertas limitaciones a determinados derechos, incluso fundamentales, para lograr de este modo el efectivo cumplimiento del deber de contribuir consagrado en el art. 31 CE. Es en este campo donde el método de ponderación y, especialmente el principio de proporcionalidad, juegan, si se permite la expresión, un papel determinante, permitiendo eliminar aquellas medidas que, aunque puedan estar efectivamente orientadas al cumplimiento del deber de contribuir, puedan ser «excesivas por desproporcionadas» –Málvarez Pascual, L. A. (2001, pág. 415)–.

Y no se pretende con ello dejar entrever un retorno a las posiciones defendidas por las tesis obligacionistas que pretendían o pretenden un equilibrio de posiciones jurídicas entre Administración y obligados tributarios.⁷⁷

Evidentemente, la actual configuración del Estado como Social, la lectura en clave solidaria del deber de contribuir y la concepción funcional de las po-

⁷⁴ La ponderación implicaría por tanto una limitación, Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 82) y Rodríguez de Santiago, J. M. (2000, pág. 105).

⁷⁵ Y es que no resulta factible la ponderación con un bien o interés que no esté constitucionalmente acunado, *vid.* Díez-Picazo, L. M.^a (2005, pág. 117). Es así como debe interpretarse la STC 22/1984, que hacían referencia, textualmente, a que «existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales». Debe entenderse que se refiere a fines o intereses constitucionalmente reconocidos, entre los que se encuentra, como ya se ha señalado, el deber de contribuir.

⁷⁶ De ahí que Hesse, K. (1983, pág. 49) advirtiese de los peligros de realizar precipitadas ponderaciones de bienes, y Aguallo Avilés, A. (2001, pág. 98) en esa misma línea, constataste que es frecuente la apresurada ponderación de bienes entre los que se produce una intersección, pero no una fricción que impida la plena convivencia de ambos.

⁷⁷ Rodríguez De Santiago, J. M. (2000, págs. 13 y 14) pone de relieve, aunque no comparte, aquellas posiciones doctrinales que consideran que este método es más propio del Derecho privado y argumente cómo la ponderación es un método complementario y no excluyente espec-

testades tributarias al servicio del interés general (art. 103 CE), impiden llegar a tal afirmación, puesto que obligados y Administración no son partes iguales de una relación jurídica.

Ahora bien, ello no supone en ningún caso admitir el desproporcionado o, en ocasiones incluso, arbitrario sacrificio de derechos individuales, debiendo en todo caso velar, como ya señalase en su momento Sainz de Buja, F. (1977, pág. 219) por que el Derecho cumpla la función de garantía que tiene encomendada, impidiendo «que se debiliten los resortes que garantizan los derechos de la persona individual –de cada contribuyente–, en el marco de las relaciones intersubjetivas con la Hacienda Pública». A esta misma dialéctica existente entre una concepción redistributiva del Derecho Financiero y la defensa de los derechos del contribuyente también se refirió Cortés Domínguez, M. (1968, pág. 10), afirmando que los mismos «tienen que ser respetados en cualquier circunstancia sin que el principio de justicia tributaria pueda demolerlos o afectar a su esencia».

Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, A. (1993): Interés fiscal y Estatuto del contribuyente. *Revista Española de Derecho Financiero* (80), págs. 571 y ss.
- (2001): La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. *Hacia un Derecho Financiero Constitucional*. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), págs. 45 y ss.
- (2003): Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias. *Revista española de Derecho Constitucional*, (68), pág. 11 y ss.
- APARICIO PÉREZ, A. (2002): Propedéutica de la Metodología Jurídica. Su aplicación al Derecho Financiero. En AA. VV.: *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- (2015a): *Tiempo, amor y pasión en Antonio Machado*. Oviedo: KRK ediciones.
- APARICIO PÉREZ, A. (2015b): *Derecho y Metodologías Jurídicas. Esbozos de filosofía jurídica*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- ARAGÓN REYES, M. (1998): La eficacia jurídica del principio democrático. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (24), pág. 9 y ss.
- BAKER, P. (2000): Taxation and the European Convention on Human Rights. *European Taxation* (vol. 40, n.º 8), pág. 211 y ss.
- BASSOLS COMA, M. (1982): El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. En AA. VV. *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- BOBBIO, N. (1980): *Contribución a la teoría del Derecho*. Valencia: Torres Editorial.
- BOSCH CHOLBI, J. L. (1999): *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*. Tesis doctoral, Valencia
- (2003): Proyecto Docente, Universidad de Valencia.

to de métodos más tradicionales como el de la subsunción, procedentes, fundamentalmente, de la concepción de la ciencia del Derecho como una forma de pensamiento orientada a valores.

- y ÚRIOL EGIDO, C. (2004): Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales. En AA. VV. *Ética fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CAIJO ORTEGA, R. (1970): Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero. *Hacienda Pública Española*, (1), 1970, pág. 123 y ss.
- CASADO OLLERO, G. (1987): Esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario: evolución y estado actual. En AA. VV. *Estudios de Derecho y Hacienda II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- (1989): Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (203), pág. 1143 y ss.
- (1991): Los fines no fiscales de los tributos. En AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CAYÓN GALIARDO, A. (1999): El sistema fiscal: fundamentos y estructura», *Revista Española de Derecho Financiero*, (104), págs. 687 y ss.
- CAZORLA PRIETO, L. M.^a (1979): Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En AA. VV. *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CORRAL GUERRERO, L. (1989): Derecho Financiero y Derecho Natural. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (201), pág. 661 y ss.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1968): *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Tecnos.
- CRUZ VILLALÓN, P. (1991): La ley Fundamental y la unidad alemana: Una conversación con el profesor Konrad Hesse. *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario, Asamblea Regional de Murcia*, (3), pág. 7 y ss.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (1993): Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti. *Revista Española de Derecho Financiero* (78), pág. 181 y ss.
- DÍEZ PICAZO, L. (1985): Constitución, ley, juez. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (15), pág. 5 y ss.
- DÍEZ-PICAZO, L. M.^a (2005): *Sistema de Derechos Fundamentales*, 2.^a edición. Cizur Menor: Civitas.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1994): La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario. *Técnica Tributaria*, (27), pág. 27 y ss.
- (2000): Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria), *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (258), pág. 831 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1982): La finalidad financiera en la gestión del patrimonio. *Revista Española de Derecho Financiero*, (35), pág. 349 y ss.
- FERNÁNDEZ TOMÁS, A. (2001): *La Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pág. 147 y ss.
- (2002): La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: estructura, ámbito de aplicación, invocabilidad y contenido. *Anuario de derecho europeo*, (2), pág. 137 y ss.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1992): Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera. *Revista Española de Derecho Financiero*, (76), pág. 597 y ss.

- (1996): Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales. *Revista Española de Derecho Financiero*, (90), pág. 213 y ss.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2010), El derecho a un proceso justo en el ámbito tributario. Análisis de la jurisprudencia del TEDH. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1961): *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Madrid: Tecnos.
- (1963): Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo. *Revista de Administración Pública* (40), pág. 189 y ss.
- (2006): *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 4.^a edición. Madrid: Civitas.
- y FERNÁNDEZ, T. R. (2000): *Curso de Derecho Administrativo I*, 10.^a edición. Madrid: Civitas.
- (2008): *Curso de Derecho Administrativo II*, 11.^a edición. Madrid: Civitas.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., LINDE, E., ORTEGA, L. I. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (1983). *El sistema europeo de protección de los derechos humanos: estudio de la convención y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, 2.^a edición. Madrid: Civitas.
- GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J. L. (2005): Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y la hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero. En AA. VV. *Presente y futuro de la Constitución española de 1978*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- GARCÍA PRATS, A. (2001): Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (259), pág. 259 y ss.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A. (1961): Administración pública española y norteamericana. En AA. VV. *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «Aplicación de nuevas metodologías docentes en Derecho Financiero y Tributario», AA. VV.: *VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, Doc. n.º 30/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 21
- GREGGI, M. (2001): Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle la libertà fondamentali. *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (3, anno LX, pág. 412 y ss.).
- (2010): El derecho a un procedimiento justo bajo el derecho tributario europeo. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- (2003): *Metodología del Derecho Financiero y Tributario Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Documentos*, Doc. n.º 23/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- y SERRANO ANTÓN, F. (1992): El Reglamento de procedimientos tributarios (adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo común. *Impuestos*, (II), pág. 956 y ss.
- HESSE, K. (1983): *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

- JIMENA QUESADA, L. (2013): La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después. En *IX Congreso Tributario. La justicia ¿un valor en decadencia?* Madrid: AEDAF, Francis Lefebvre.
- JIMÉNEZ CAMPO, J. Interpretación de la Constitución. En AA. VV. *Enciclopedia jurídica básica*, Vol. III. Madrid: Civitas.
- LOZANO SERRANO, C. (1987): Intervencionismo y Derecho Financiero. *Revista Española de Derecho Financiero* (55), pág. 325 y ss.
- (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.
- (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.
- (1998): Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *Revista Española de Derecho Financiero* (97), pág. 25 y ss.
- (2013): La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal. *Tribuna Fiscal*, (268), pág.19 y ss.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. (2001): La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), pág. 377 y ss.
- MANGAS MARTÍN, A. (1980): Cuestiones de Derecho Internacional Público en la Constitución Española de 1978. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, (61), págs. 143 y ss.
- y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2006): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5.^a edición. Madrid: Tecnos.
- MARCHESSOU, P. (2010): Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente. En AA. VV. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona: Atelier.
- MARTÍN DELGADO, J. (1979): Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública Española*, (60), pág. 61 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2001): El derecho financiero constitucional de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Financiero, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, (109-110), pág. 111 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J. (1973): Estudio preliminar. En Vanoni, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- (1978): Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública. En AA. VV. *La Hacienda Pública en la Constitución Española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pág. 407 y ss.
- (1980): La Constitución Española y el Derecho Financiero, *Hacienda Pública Española*, (63), pág. 97 y ss.
- (1984): *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I. Madrid: Civitas.
- (1993): La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribuna Fiscal* (32), pág. 37 y ss.
- (2002): Conferencia «La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI» pronunciada en el Curso «La fiscalidad internacional: situación actual y perspectivas de futuro», organizado por la UNED y dirigido por los Profesores José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt.

- (2002): Prólogo a la decimotercera edición. En Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J. M., y Casado Ollero, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.^a edición. Madrid: Tecnos.
- , Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. Y Casado Ollero, G. (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17.^a ed. Tecnos: Madrid.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2002): *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*. Cizur Menor: Aranzadi.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L. (1991): Eficacia y garantía de los derechos fundamentales. En AA.VV. *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Profesor García de Enterría*. Madrid,
- MELLADO RUIZ, L. (2008): Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la «comunitarización» de los procedimientos. *Revista española de Derecho Europeo*, (27), pág. 281 y ss.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (1998): *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Valladolid: Lex Nova.
- NEWMAN, H. (1996): *Discursos sobre el fin y la naturaleza de la educación universitaria*. Barañáin: Eunsa.
- NIETO, A. (1983): Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional. *Revista de Administración Pública*, (100-102), pág. 371 y ss.
- PAREJO ALFONSO, L. (1978): El ciudadano y el administrado ante la Administración y su actuación, especialmente cumplida a través del procedimiento». En AA. VV. *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX aniversario de la Constitución Española de 1978*. Madrid: INAP, Ministerio de Administraciones Públicas.
- (1991): Constitución y valores del ordenamiento», en AA. VV.: *Estudios sobre la Constitución española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría I*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 29 y ss.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. (1992): Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española, en AA. VV. *Funciones y fines del Derecho. Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista*. Murcia: Universidad de Murcia.
- PEETERS, B. (2017): Towards a more coordinated approach of the relation between the taxpayer and tax administrations: the European Taxpayers' Code. *EC Tax Review*, (4), pág. 178 y ss.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (1984): Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada. *Crónica Tributaria*, (50), pág. 65 y ss.
- PÉREZ ROYO, F. (2001): El derecho a la propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. *Revista Española de Derecho Financiero*, (109-110), pág. 23 y ss.
- PONCE SOLÉ, J. (2001): *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Valladolid: Lex Nova.
- RAMALLO MASSANET, J. (1998): 1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España. *Revista Española de Derecho Financiero*, (100), pág. 727 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1983): La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre

- la función de la Hacienda Pública. *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, (53), pág. 75 y ss.
- (1992): El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*, (36), pág. 9 y ss.
- (1994): Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En AA. VV.: *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.
- RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M. (2000): *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. (2006): *El buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.
- (2013): *El Derecho a una buena Administración para los ciudadanos, un modelo global de Administración*. Madrid: Netbiblo-INAP.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1977): *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- (1963): Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad). En *Hacienda y Derecho I*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- (1977): *Sistema de Derecho Financiero, volumen segundo*, Madrid: Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 75.
- SAINZ MORENO, F. (1977): Sobre la apreciación de la buena conducta en función del interés general y la responsabilidad patrimonial de la Administración: Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1977. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (13), pág. 329 y ss.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1992): Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I). *Impuestos* (1992-I), pág. 236 y ss.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1985): *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1998): Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional. *Revista Española de Derecho Financiero* (100), pág. 691 y ss.
- TOMÁS MALLÉN, B. (2004): *El derecho fundamental a una buena administración*. Madrid: Instituto Nacional de Administraciones Públicas.
- TORNOS MÁS, J. (2007): *El derecho a una buena administración*. Barcelona: Sindicatura de Greuges.
- VILLAR EZCURRA, M (2001): La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y criterios. *Revista Española de Derecho Financiero*, (112), pág. 623 y ss.



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo