

**EL PRESENTADOR DE DOCUMENTOS FISCALES EN EL I.S.Y.D.
Y EN EL I.T.P.A.J.D.: SITUACIÓN ANTE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA Y ANTE EL SUJETO PASIVO**

Por la Dra. CARMEN A. CHAVES GALÁN
Profesora Ayudante Área Derecho Financiero y Tributario

Resumen

Se analiza el alcance de las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria al presentador de las declaraciones fiscales por los dos citados impuestos, a la luz de las Sentencias del Tribunal Constitucional que han declarado nulos los preceptos legales por los que se confería al presentador de documentos el carácter de mandatario del sujeto pasivo.

Abstract

The reaching of the notifications made by the Tributary Administration to the presenter of the fiscal declarations by both mentioned taxes is analysed, to the light of Decisions of the Constitutional Court that have declared null the legal rules by which the character of agent chief executive of the passive subject was conferred to the document presenter.

SUMARIO

- I. EL PRESENTADOR DE DECLARACIONES FISCALES: NATURALEZA DE SU INTERVENCIÓN
- II. EL PRESENTADOR DE DOCUMENTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
 1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS
 2. INCONSTITUCIONALIDAD DEL CARÁCTER DE MANDATARIO LEGAL DEL PRESENTADOR DE DOCUMENTOS

I. EL PRESENTADOR DE DECLARACIONES FISCALES: NATURALEZA DE SU INTERVENCIÓN

En un sistema impositivo como el español vigente, en la que prácticamente todos los impuestos precisan de autoliquidación por el contribuyente, es una práctica común que éste último acuda a un profesional en cuestiones tributarias que le auxilie en la normalmente ardua tarea de realizar dichas liquidaciones.

En consecuencia, es habitual que los obligados por dichos impuestos no preparen directamente los documentos o impresos necesarios, sino que deleguen esas tareas en profesionales que acuden a las Oficinas Liquidadoras competentes, identificándose y firmando dichos documentos en calidad de «presentadores».

Esta situación es particularmente común en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ambos impuestos gravan operaciones –testamentarias, ordenaciones patrimoniales, operaciones inmobiliarias...– cuya realización exige un mínimo de conocimientos jurídicos, por lo que un porcentaje elevado de ciudadanos requiere asesoramiento jurídico o la intervención de profesionales –agentes inmobiliarios, entidades de crédito–, con lo cual suele ser frecuente que este asesoramiento o intervención incluya la realización de las liquidaciones o autoliquidaciones fiscales y su presentación en la Administración Tributaria competente. Dichas liquidaciones no están exentas de complejidad, que viene acentuada por el trasfondo de derecho sustantivo que contienen, razón por la cual hay que recordar que los Registradores de la Propiedad y, con anterioridad, los contadores de hipotecas eran los encargados de gestionar y liquidar estos impuestos.

Surge así, entre la Administración Tributaria y el obligado tributario, una tercera persona que adquiere la condición de representante de este último y respecto a la cual se plantea la trascendencia de su intervención, sin que sea un debate pacífico, puesto que son diversas las posturas en el seno de la doctrina y la jurisprudencia. Y es que el tema entronca con la teoría general de la representación voluntaria que se contiene en la Ley General Tributaria y, más ampliamente, en el Derecho Administrativo general –Ley 30/92–, hundiéndose sus raíces en el Derecho Civil en cuanto a la regulación del contrato de mandato, a la figura del gestor de negocios ajenos –aquel que realiza actuaciones por cuenta de un tercero sin haber recibido mandato alguno de éste– y a la del simple nuncio –el que recibe únicamente el encargo, remunerado o no, de presentar el documento o declaración–.

La concreción de la verdadera naturaleza de la intervención del presentador de documentos fiscales no es baladí, pues su consideración como representante del obligado tributario confiere validez a las posteriores actuaciones que la Administración Tributaria realice con dicho presentador en vez de con el contribuyente y establece las condiciones de la posible exigencia de responsabilidad por parte de este último al primero.

Acerca de esta cuestión, el Tribunal Supremo ya ha venido manifestando en numerosas ocasiones –citamos, por todas, la Sentencia de 27 de marzo de 2003 que hace referencia a otras muchas anteriores– que la condición del presentador de documentos no puede ser confundida con la de verdadero mandatario o representante y, aunque pueda tener efectos en la parte que favorezca el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la elusión de sanciones y recargos para el sujeto pasivo, no puede alcanzar efectos negativos como sería la interrupción del plazo de prescripción producida por la notificación de actos administrativos al presentador de documentos en vez de al contribuyente, dado que dicha actuación se ha realizado sin conocimiento formal de dicho contribuyente. En este sentido, el presentador de la declaración no sería –según la doctrina del Tribunal Supremo– un representante del obligado tributario al que éste hubiera conferido dicha representación en relación con las actuaciones posteriores a dicha declaración presentada.

II. EL PRESENTADOR DE DOCUMENTOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

I. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

En este contexto, era particularmente llamativa la regulación contenida en el art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el art. 59.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –Texto refundido aprobado por Ley 29/1991 de 16 de diciembre–. En ambos preceptos se establecía que el presentador del documento por el que se liquida el respectivo impuesto tendría, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto y todas las notificaciones que se le hiciesen en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrían el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

En conclusión, respecto a los dos impuestos citados, el presentador del documento se convertía en representante legal del obligado tributario, a efectos del posterior desarrollo de la liquidación de dichos impuestos.

El origen histórico de estos dos preceptos legales se encuentra, en la normativa del antiguo impuesto de derechos reales –Reglamentos de 15 de enero de 1959, 16 de julio de 1932 y de 20 de abril de 1911–. En concreto, el art. 119.3 del último de los citados –Real Decreto de 20 de abril de 1911– preveía que la notificación hecha al presentador del documento surtirá los mismos efectos que si se hubiera hecho personalmente al contribuyente. Y su finalidad ha venido justificada en la agilización y eficacia en la gestión de dichos impuestos, estableciéndose la presunción de que quien presenta un documento fiscal asume los derechos y obligaciones propias de un mandatario, al los efectos establecidos en los arts. 1.709 y ss. del Código Civil.

2. INCONSTITUCIONALIDAD DEL CARÁCTER DE MANDATARIO LEGAL DEL PRESENTADOR DE DOCUMENTOS

Como ha quedado expuesto, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto, produciendo sus intervenciones iguales efectos que si se hubieran entendido con los propios contribuyentes. Esta circunstancia, si bien es favorable a la Administración tributaria, que ve ampliada su capacidad de gestión, no lo es tanto para el contribuyente, que puede verse excluido de esas actuaciones entre la Administración y el presentador del documento.

Pensemos en el caso habitual de una partición de herencia en la que los herederos y demás interesados acuden a un despacho profesional para que les asesoren y les elaboren los documentos necesarios, incluyendo las correspondientes declaraciones fiscales. En consecuencia, el presentador de dichas declaraciones fiscales recibiría las posteriores notificaciones que le hiciese la Administración y, dado el período de prescripción de cuatro años durante el cual la Administración puede realizar actuaciones relativas a las declaraciones presentadas, podría ocurrir que cuando se notifiquen dichas actuaciones al presentador, éste ya no tenga relación alguna con todos o algunos de los contribuyente y tenga problemas para localizarles. En ese caso, si no comunicase al sujeto pasivo las notificaciones recibidas en su nombre o lo hiciese con retraso, las correspondientes consecuencias negativas en el ámbito tributario serían imputables a los contribuyentes, sin perjuicio de que éstos pudieran, a su vez, exigir por la vía civil al profesional la responsabilidad por el indebido cumplimiento de las obligaciones que le incumben.

Esto fue lo que ocurrió en el caso que ha llegado al Tribunal Constitucional y que ha provocado la nulidad del citado art. 36.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: la esposa e hija de un fallecido procedieron a la formalización y presentación de las autoliquidaciones correspondientes a través de una gestoría y posteriormente, la Administración tributaria procedió a la

comprobación de valores de los bienes objeto de las autoliquidaciones, actuación que, conforme a lo previsto en el art. 36.2 de la Ley 29/1987, se notificó al presentador de las mismas –la gestoría–, de modo que cuando madre e hija instaron reclamación económico-administrativa fue inadmitida por extemporánea, ante lo cual interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal de Justicia de Castilla-La Mancha, que acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad contra el citado art. 36.2 de la Ley 29/1987.

También ha sido el Tribunal de Justicia de Castilla-La Mancha el que ha promovido cuestión de inconstitucionalidad contra el otro de los artículos mencionados, esto es, contra el art. 59.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, ante otro caso de notificación de comprobación de valores por parte de la Administración tributaria al presentador del documento. En esta ocasión, el sujeto pasivo era una sociedad limitada que había realizado una operación de compraventa gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del citado impuesto, habiendo presentado la liquidación una persona física empleada de la Sociedad, pero no administradora de la misma, a la que se le hizo la notificación del acto administrativo.

El Tribunal Constitucional ha declarado nulos los dos preceptos mencionados de las Leyes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que atribuían dicho carácter de mandatario al presentador, en sendas Sentencias n.º 111 y 113, respectivamente, ambas de 5 de abril de 2006 y publicadas en el Boletín Oficial del Estado n.º 110, de 9 de mayo del mismo año, las cuales en virtud de lo dispuesto en el art. 164 de la Constitución Española tienen plenos efectos frente a todos a partir del día siguiente al de su publicación.

Sin embargo, ni dichas Sentencias del Tribunal Constitucional se libran de la polémica que ha venido persiguiendo al carácter del presentador de los documentos que sirven de base para la liquidación de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones y de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Así, ambas Sentencias cuentan con votos particulares contrarios a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados.

Lo que ha determinado la inconstitucionalidad es la imposibilidad del obligado tributario de renunciar a la representación impuesta por Ley al presentador del documento en su nombre, ya que entiende el Tribunal Constitucional que los preceptos legales anulados establecen una presunción *iuris et de iure* de que dicho presentador actúa como mandatario del sujeto pasivo y le autoriza a intervenir en todas las actuaciones relacionadas con la gestión del tributo, lo cual, en palabras del propio Tribunal Constitucional «propicia situaciones de indefensión al dar validez a notificaciones de actos administrativos que no garantizan su conocimiento efectivo por los interesados, obstaculizando el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva», razón por la cual se estima que los preceptos cues-

tionados vulneran la prohibición de indefensión establecida en el art. 24.1 de la Constitución Española.

En contra de esta tesis mayoritaria de los miembros del Tribunal Constitucional, que conduce al fallo favorable a la nulidad de los citados preceptos, se pronunciaron el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado.

El Abogado del Estado derivaba la relación entre el obligado tributario y el presentador a la esfera del Derecho Civil, dada la relación previa que les une –sea esta contractual (mandato) o no (gestión de negocios ajenos)– y que obliga al segundo a rendir cuentas frente al primero de su actuación, con lo cual este último siempre podría reclamar daños y perjuicios al presentador si este no le comunicara las notificaciones recibidas de la Administración Tributaria o no lo hiciera a tiempo, al amparo de los arts. 1.726 y 1.889 del Código civil. Lo anterior, unido a la posibilidad de revocación del mandato o de renuncia al mismo por parte del obligado tributario y del presentador, respectivamente, lleva al Abogado del Estado a la conclusión de que la interpretación de dichas normas jurídicas no contendría necesariamente una presunción *iuris et de iure*.

Además, el Abogado del Estado apelaba precisamente al carácter habitual de la utilización por el contribuyente del presentador de documentos, al que nos hemos referido, para invocar la doctrina del Tribunal Constitucional conforme a la cual en el enjuiciamiento de la constitucionalidad ha de estarse a la normalidad de los casos, para razonar que, dado que las Leyes se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad.

Por su parte, el Fiscal General del Estado abunda también en la presunción *iuris tantum* por parte de la Administración de que el presentador es un verdadero mandatario que ostenta la representación voluntaria del contribuyente y no un simple mensajero del mismo, dada la relación de confianza entre ambos basada en el carácter privado de los datos facilitados al primero por el segundo.

Tanto el Abogado del Estado, como el Fiscal del Estado, en definitiva, rechazaban que los artículos declarados inconstitucionales supongan un régimen excepcional de presunciones o de notificaciones, puesto que la Ley General Tributaria permite la notificación en el domicilio del representante y entre el presentador del documento y el interesado existiría una verdadera relación de mandato representativo, no legalmente impuesta, sino acordada libremente por ambas partes.

Sin embargo, las mencionadas Sentencias del Tribunal Constitucional mantienen que dicha regulación legal del presentador de documentos relativos a los dos impuestos mencionados le impone *ex lege* la condición de mandatario y la declara inconstitucional en la medida que ofrece un obstáculo desproporcionado para el acceso a la «tutela judicial efectiva», ya que prevé que la notificación de los actos de gestión se efectúe directamente a personas distintas del contribuyente o de su representante, personas que además no tienen por qué guardar la

debida relación de proximidad geográfica con el interesado, sin ofrecer a éste la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos.

A juicio del Tribunal Constitucional, el que le quede al interesado la posibilidad de reclamar del mandatario o gestor de negocios ajenos la responsabilidad por daños y perjuicios como consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones no es óbice para la declaración de inconstitucionalidad, dado que ni la lesión de un derecho fundamental queda excluida por el solo hecho de que aquel a quien se ha producido la misma pueda exigir una reparación económica futura ni puede imputarse al interesado el riesgo del incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la notificación.

Al margen del Fallo de ambas Sentencias, la Presidenta del propio Tribunal Constitucional y otros cuatro Magistrados han pronunciado un voto particular a favor de la constitucionalidad de las normas jurídicas anuladas, basándose en que la relación de mandato entre el presentador del documento y el contribuyente, en caso de existir, es anterior a la intervención del presentador ante la Administración Tributaria y ha de poder probarse ante la misma, con lo que si el mandato existe, no cabe prueba en contra de que los actos tributarios que se han notificado con los mismos efectos que si se hubiera realizado dicha notificación al obligado tributario, con lo cual desde esta óptica los reiterados preceptos serían constitucionales.

No parece falto de razón este voto particular, que desplaza el problema de la prueba del mandato al ámbito civil de las relaciones entre el presentador y el contribuyente, de forma que sean objeto de prueba en el campo de actuación de la jurisdicción ordinaria, al margen de las actuaciones de la Administración Tributaria. En este sentido, el profesor Falcón y Tella¹ afirma que «si ha de poder probarse que no se da el presupuesto implícito sobre el que el legislador construye la relación de mandato (es decir, la existencia de un «encargo» por el obligado tributario a favor del presentador del documento) como afirma el voto particular, es claro que en tal caso estamos ante una representación voluntaria».

Pero tampoco hay que olvidar la invocación realizada por la mayoría de los Magistrados del Tribunal Constitucional a la doctrina general sobre los actos de comunicación procesal y, más concretamente, sobre las notificaciones de los actos a los interesados, pues como se establece literalmente en la Sentencia 111/2006 del Tribunal Constitucional, «no cabe duda de que una norma legal que establezca un requisito que imposibilite u obstaculice el acceso a la jurisdicción de los obligados tributarios y, por ende, impida el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sostenimiento de ésta a los fines que la jus-

¹ R. Falcón y Tella, «La inconstitucionalidad de la regulación del presentador del documento en el I.S.D. y en el I.T.P.A.J.D.: las S.T.D.D. 111 y 113/2006 de 5 de abril y sus consecuencias en relación con el art. 40.2 L.G.T. y con el proyectado art. 10.2 del T.R. del I.R.N.R.», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2006.

tifican (art. 106.1 C.E.), es lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.)» ... «que garantiza el derecho a acceder al proceso en condiciones de ser oído y ejercer la defensa de los derechos e intereses legítimos ...lo que obliga a procurar el emplazamiento o citación personal y directa de los interesados, siempre que sea factible, asegurando de este modo que puedan comparecer en el proceso y defender sus posiciones...», de ahí que «el cumplimiento de los requisitos y condiciones legales para practicar la notificación tienen relevancia constitucional en cuanto que son garantía de que el interesado conocerá el acto o resolución que le afecta y podrá, en consecuencia, ejercer adecuadamente su derecho de defensa».

Como ha dicho el Tribunal Supremo² y acertadamente recuerda el profesor Merino Jara³, «todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano decisor y las partes contendientes (sean notificaciones, citaciones, emplazamientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento o que, en la ficción jurídica, se han producido determinadas circunstancias o no se han producido. La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, etc., no son más que signos materiales externos que, de alguna manera, revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías, de ahí que en los modernos ordenamientos rituarios tales exigencias se lleven hasta el límite de lo que la eficacia y los intereses de terceros permiten».

Así, si bien es cierto que la jurisprudencia venía resolviendo adecuadamente los problemas de interpretación que surgían en el pasado respecto a los preceptos anulados, lo que ha llevado en numerosas ocasiones a declarar nulas las notificaciones realizadas al presentador del documento. Baste citar la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24 de octubre de 2000 y, más recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2003, la cual cita muchas otras anteriores y que establece claramente, reproduciendo la doctrina anterior que « la condición de presentador de documentos no puede ser confundida con la de verdadero mandatario o representante y aunque pueda tener en el primer caso efectos en la parte que favorezca el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la elusión de sanciones y recargos para el sujeto pasivo, no puede alcanzar efectos negativos como sería la interrupción del plazo de prescripción».

Sin embargo, estos problemas de interpretación que, como acabamos de ver, se resolvían mayoritariamente a favor del contribuyente, han venido provocados por la inadecuada aplicación que realizaba la Administración tributaria de dichos

² Sentencia de 23 de enero de 1988, entre otras.

³ Isaac Merino Jara, «El presentador del documento en el I.S.y.D. y en el I.P.T.A.J.D.», *Fundamentos de Derecho*, n.º 41, julio 2006.

preceptos legales anulados, justificándolo en la agilización y mayor eficacia en la gestión de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Efectivamente, es más ágil para la gestión tributaria acudir al presentador del documento que a los sujetos pasivos, que pueden ser varios, incluso muchos y dispersos geográficamente, lo cual puede ocurrir con relativa frecuencia en los casos de las transmisiones *mortis causa*. Pero pensemos en el ejemplo de la herencia a que antes aludíamos y en el problema que le causa al profesional que ha intervenido, quizás por encargo de un solo heredero, tener que comunicar en breve plazo a los demás la notificación recibida y la indefensión de aquellos herederos que no puedan recibir a tiempo dicha comunicación.

Con lo cual, en la práctica el contribuyente para su ejercicio de defensa había de acudir a la vía jurisdiccional, en la mayor parte de los casos después de agotar la vía de reclamación económico-administrativa, pues los Tribunales Económico-Administrativos solían amparar la actuación de la Administración al efectuar la notificación al presentador del documento en vez de al obligado tributario, lo cual queda patente en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central n.º 7177/1996, de 24 de noviembre de 1997.

Desde este punto de vista, parece razonable que el Tribunal Constitucional haya zanjado definitivamente la cuestión, en defensa del contribuyente pues, como se indica en la Sentencia 113/2006 del Tribunal Constitucional, si bien la eficiencia en la gestión tributaria es una finalidad constitucionalmente legítima, «el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo ... y no cabe duda alguna de que la previsión del art. 59.2 (y del art. 36.2 citado⁴) ... supone un obstáculo al ejercicio del derecho de defensa de los obligados tributarios que puede calificarse como desproporcionado y, por ende, contrario al art. 24.1 C.E.».

⁴ El paréntesis es nuestro.