

# Revista Técnica Tributaria

.....

Número **118** // julio - septiembre 2017



**AEDAF**

Depósito Legal: M-25925-1988  
ISSN: 0214-6010

© **Asociación Española  
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha  
28006 - Madrid  
Tel.: 915 325 154  
Fax: 915 32 3794  
sedecentral@aedaf.es  
www.aedaf.es

Diseño y maquetación:  
M. L. Saura  
Tel: 916 210 955

Impresión:  
Villena Artes Gráficas  
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242  
Tel: 917 385 100

## Consejo de Redacción

### Presidente

**José Ignacio Alemany Bellido**  
Abogado.  
Presidente de la AEDAF

### Director

**Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**  
Abogado y miembro de la AEDAF

### Consejeros

**Jesús Calderón González**  
Magistrado de la Audiencia Nacional

**Francisco Clavijo Hernández**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**Abelardo Delgado Pacheco**  
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia.  
Socio de Garrigues

**Francisco Escribano López**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**Ramón Falcón y Tella**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**César García Novoa**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**Beatriz Ladero de las Cuevas**  
Abogada. Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

**Diego Martín Abril**  
Exdirector General de Tributos

**Juan Martín Queralt**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**Carlos Palao Taboada**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**Juan Ramallo Massanet**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

**José Ignacio Ruiz Toledano**  
Presidente del TEAR de Madrid

**Eduardo Sanz Gadea**  
Inspector de Hacienda del Estado

**M<sup>a</sup> Teresa Soler Roch**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

**Juan Zornoza Pérez**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

# Índice

|                           |   |
|---------------------------|---|
| <b>Presentación</b> ..... | 7 |
|---------------------------|---|

## **Editorial:**

|                                    |   |
|------------------------------------|---|
| Crónica del trimestre tributario   |   |
| <i>Enrique Giménez-Reyna</i> ..... | 9 |

## **Estudios:**

|                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica |    |
| <i>Ana María Delgado García</i> .....                                                               | 35 |
| Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español                    |    |
| <i>Marta González Aparicio</i> .....                                                                | 55 |
| La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional.    |    |
| Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa                 |    |
| <i>Luis Ángel Gollonet Teruel y Cristina Pérez-Piaya Moreno</i> .....                               | 93 |

## **Jurisprudencia Nacional:**

|                                                                                                                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ATS de 12/07/2017. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Interpretación de la exención en empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades .....        | 107 |
| STS de 17/10/2017. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Responsabilidad patrimonial del Estado .....                                                                         | 109 |
| STS de 19/07/2017. IRPF. Tributación del socio tras la adquisición de acciones propias por la sociedad y su posterior amortización mediante reducción de capital .....          | 112 |
| STS de 18/07/2017. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Operaciones vinculadas .....                                                                                | 114 |
| STS de 12/07/2017. ISD. Reducción por donación de empresa individual .....                                                                                                      | 116 |
| STSJ de Cataluña de 15/06/2017. Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Partidas no deducibles. Infracciones y sanciones tributarias. Actuaciones sancionables .....         | 118 |
| STSJ de Castilla y León de 15/09/2017. Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Motivación insuficiente .....                                                                   | 120 |
| SAP de Zaragoza de 21/04/2017. Responsabilidad civil del asesor fiscal. Indemnización por daños y perjuicios por confeccionar de forma errónea las declaraciones fiscales ..... | 123 |

## Doctrina Administrativa:

|                                                                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| RTEAC de 28/09/2017. Notificación por medios no electrónico, validez y efectos . . . . .                                                                                                                              | 127 |
| RTEAC de 2/11/2017. Deber de colaboración con la Administración Tributaria. Cajas de seguridad . .                                                                                                                    | 130 |
| RTEAC de 20/07/2017. Infracciones y sanciones. Expedición de facturas con datos falsos o falseados                                                                                                                    | 133 |
| RTEAC de 5/07/2017. Procedimiento de inspección. Contribuyente que presenta alegaciones en plazo, mediante correo certificado, pero llegan al Órgano que resuelve después de haber notificado la resolución . . . . . | 135 |
| RTEAC de 2/11/2017. Impuesto sobre Sociedades. Gastos de propaganda o publicidad. Base de la deducción. Gastos de envases y embalajes . . . . .                                                                       | 140 |
| RTEAC de 20/07/2017. Ley General Tributaria. Art. 183.1 LGT. Culpabilidad Motivación . . . . .                                                                                                                        | 145 |
| RTEAC de 11/09/2017. IRPF. Separación de socios. Amortización de acciones mediante reducción de capital. Ganancia patrimonial . . . . .                                                                               | 147 |

## Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

|                                                                                                                                                                                                                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| STJUE de 11/05/2017. Procedimiento prejudicial — Unión Aduanera — Código aduanero comunitario — Artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i) — Valor en aduana — Valor de transacción .                                                                                   | 153 |
| STJUE de 17/05/2017. Procedimiento prejudicial — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Concepto de retención en origen del art.5 de la Directiva Matriz-Filial . . . . .      | 158 |
| STJUE de 8/06/2017. Petición de decisión prejudicial — Artículo 56 TFUE — Artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta .                                                                                 | 163 |
| STJUE de 22/06/2017. Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia . . . . . | 168 |

|                                        |     |
|----------------------------------------|-----|
| <b>Novedades Editoriales</b> . . . . . | 179 |
|----------------------------------------|-----|



# Presentación

.....

**Enrique Giménez-Reyna** nos presenta su editorial *Crónica del Trimestre Tributario*, en el que se hace un repaso de las pocas novedades en materia tributaria en el periodo de referencia. Entre ellas nos encontramos con el nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales, de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país o el informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. También nos comenta el autor parte de la jurisprudencia destacada en ese trimestre, como la sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017 en el asunto EQIOM.

En la Sección de Estudios, introduce este número el trabajo de **Ana María Delgado García**, *Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica*, que analiza el régimen jurídico aplicable a las notificaciones electrónicas, tras la aprobación de la nueva legislación administrativa, destacando las novedades introducidas respecto de la legislación anterior.

A continuación, **Marta González Aparicio**, en su trabajo, *Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español*, describe el proceso de creación de estas monedas virtuales o "criptomonedas" así como las operaciones de intermediación de las que son objeto, lo que implica la intervención de distintos agentes económicos, la generación de riqueza y la puesta de manifiesto de capacidad económica. En su estudio se trata de delimitar la naturaleza jurídica de estas monedas y su tratamiento fiscal en el ordenamiento tributario español, todo ello a la luz de la doctrina de la Dirección General de Tributos y de los escasos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Cierra este número el trabajo titulado *La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional*, en el que sus autores, **Luis Ángel Gollonet Teruel y Cristina Pérez-Piaya Moreno**, plantean la problemática que se genera en los supuestos en los que el infractor fallece antes de que se termine la vía judicial o incluso durante la vía económico-administrativa cuando no se hubiera conocido el hecho de la muerte al dictarse resolución y la posible conculcación en la práctica del principio de personalidad de la pena - no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se han satisfecho-. El problema se plantea únicamente en sede contencioso-administrativa porque el carácter revisor de esta Jurisdicción impide la introducción de cuestiones nuevas sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. Tras el estudio de las diferentes posturas que ofrece la jurisprudencia, se analiza la opción escogida en Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -Sede de Granada-.



## Crónica del trimestre tributario

**Enrique Giménez-Reyna**

Abogado y miembro de la AEDAF

### 1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017

El tercer trimestre de cada año, con las vacaciones en el centro, suele ser poco prolífico en la producción normativa, aunque siempre ha contado con esos “plenos escoba” del Congreso de los Diputados, normalmente en torno al 25 de julio, que han llevado al Boletín Oficial del Estado de ese mes numerosas leyes. Ahora no, las cosas han cambiado; la precaria mayoría que sustenta al Gobierno de la Nación ha disminuido muy notablemente la iniciativa legislativa del Gobierno ante la falta de apoyos de todos los grupos parlamentarios.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017 es de las pocas que se ha salvado; para ello ha debido pasar por el trance de negociaciones, concesiones y pactos para hacerla posible. En efecto, los 176 votos necesarios se consiguen con los del PP, Ciudadanos, PNV, CC, UPN, Foro Asturias y el de Pedro Quevedo, diputado de Nueva Canarias y socio electoral del PSOE en el archipiélago<sup>1</sup>.

La Vicepresidenta Sáenz de Santamaría ensalzó el “gran esfuerzo” realizado para aunar “diferentes sensibilidades políticas” con siete partidos políticos con el fin de asegurar la aprobación de los Presupuestos de 2017, lo que ha permitido conseguir unas cuentas públicas “mejores” con la aportación de los distintos grupos.

El gran esfuerzo contó con algunas contrapartidas muy destacadas por los medios; así, según el acuerdo con el PNV, “la administración central compensará a Euskadi con 1.400 millones de los 1.600 que le reclamaba por discrepancias desde 2007 en concepto de Cupo. Además, desde este año y para el próximo lustro, el cupo se ha fijado en 956 millones de euros, 569 menos que el de 2016, y pese a que en el presupuesto de 2017, todavía en debate, la cifra provisional era de 1.200 millones” [más de 1.500 millones figuraba en el anteproyecto de ley]. Los 1.400 millones se compensarán al Gobierno vasco en los próximos cinco años, con lo que el Ejecutivo autonómico ni siquiera pagará esos 956 pactados sino que serán, aproximadamente, 800<sup>2</sup>.

1. EXPANSIÓN.COM/AGENCIAS. 29/05/2017.

2. EL PAÍS PEDRO GOROSPE - FERNANDO GAREA. Vitoria / Madrid 3 MAY 2017.

La prensa destacó la satisfacción del Gobierno<sup>3</sup>: “Rajoy alardea de estabilidad tras la renuncia del PNV a vetar el presupuesto. Rajoy ha destacado el “alto valor político” de la decisión del PNV y ha admitido que, sin su renuncia a vetar los presupuestos generales del Estado, habría sido “muy difícil, prácticamente imposible”, que salieran adelante.”

Hay otro caso también memorable, el de Nueva Canarias: la contrapartida al voto favorable de Pedro Quevedo es de 204 millones de euros<sup>4</sup>. “Entre las medidas acordadas con el PP están el aumento de la bonificación al transporte de pasajeros entre islas al 75%, del 100% para el transporte de mercancías de puertos y aeropuertos interinsulares y con la península; o el pago total del Posei<sup>5</sup> adicional por parte de la Administración estatal; así como más dinero para el archipiélago en materia de empleo, asuntos sociales o violencia de género. Además, entre las exigencias políticas de NC para respaldar con su voto los PGE está la finalización de la tramitación de la reforma del Estatuto de Autonomía en las Cortes Generales; la mejora de proporcionalidad electoral en las islas y la entrada en vigor del nuevo sistema electoral en 2019; y la desvinculación de los ingresos del REF del sistema de financiación.”

El éxito de la gestión fue tan importante que en Cataluña se abrieron grietas en los partidos defensores de la secesión, porque algunas facciones defendían, como más productiva, la técnica de la negociación de cosas concretas con el Gobierno central.

Dicho esto, hemos de decir que las novedades en materia tributaria son de menor entidad. Así, destacaríamos las reformas siguientes<sup>6</sup>:

- **Impuesto sobre Sociedades:** se modifica la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- **Impuesto sobre el Valor Añadido:**
  - Se establece la exención de las entregas de monedas de colección cuando son efectuadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial.
  - Se minora el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al tipo del 10%. La norma es aplicable a la entrada a circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo. Los gimnasios, sin embargo, siguen al 21%; no se entiende por qué.
  - Se establece que las monturas de gafas graduadas pasan a tributar al tipo del 10%. La Ley se refería a “las gafas”, con lo que ahora se admite el mismo tratamiento para las monturas de gafas.
- **Interés legal del dinero e interés de demora:** la Disposición adicional cuadragésima quinta de la Ley establece durante la vigencia de la Ley que:
  - El tipo de interés legal del dinero será del 3,00 %.

3. EL PAÍS. MIGUEL GONZÁLEZ. Bruselas 29 ABR 2017 - 18:12.

4. LA VANGUARDIA. 28/05/2017.

5. El régimen POSEI establece medidas específicas en favor del sector agrícola de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. Reglamento COM(2010)498 de 24.9.2010.

6. A finales de junio de 2017 se publicó el documento del Gabinete de Estudios de la AEDAF: *Medidas fiscales introducidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017*.

- El interés de demora tributario será el 3,75%.
- El interés de demora aplicable en subvenciones será el 3,75 por ciento.

## 2. La declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales

El pasado 30 de agosto se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales<sup>7</sup>. La Orden, que entró en vigor el 31 de agosto, será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

La referida Orden Ministerial tiene por objeto desarrollar la obligación de información de determinadas operaciones, obligación distinta e independiente de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas. La exposición de motivos del proyecto deja claro cuál es la intención:

“En este sentido, hay que hacer referencia a la obligación contemplada en el artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a las operaciones vinculadas. Tradicionalmente, esta obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades. A este cuadro se añadió uno nuevo específico, por primera vez para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, relativo a las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar los cuadros citados en el párrafo anterior desde el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades a una nueva declaración informativa en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas. La finalidad es doble, por una parte se entiende más acertado el hecho de incluir estos dos cuadros, que recogen contenido meramente informativo, en una declaración informativa que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y por otra parte, se entiende que eliminando estos cuadros informativos, de contenido a veces complejo, de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se reducen las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta declaración.”

Es de destacar que no conocemos ninguna modificación legislativa que específicamente determine la necesidad de una nueva declaración informativa; la propia exposición de motivos de la Orden lo reconoce: “Por estas mismas razones [se refiere a la doble finalidad a que se aludía en el párrafo anterior, recién transcrito], y sin que haya habido ninguna modificación legislativa al respecto, se ha optado por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se viene incluyendo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, a la nueva declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales.”

7. A principios de septiembre de 2017 el Gabinete de Estudios publicó un documento sobre “El nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios considerados como paraísos fiscales.”

En cuanto a los sujetos afectados, como decía el Gabinete de Estudios, es de agradecer que la Orden Ministerial haya aclarado quiénes son los obligados a la presentación de esta declaración informativa, tal como la AEDAF solicitó en su documento de observaciones al Proyecto de Orden Ministerial, dado que de la redacción del Proyecto de Orden podría interpretarse que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también pudieran estar obligados a su presentación.

Por tanto, los obligados a cumplimentar la declaración informativa de operaciones con personas o entidades vinculadas “serán aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español que realicen determinadas operaciones con personas o entidades vinculadas.”

La AEAT publicó en dos tandas las instrucciones de cumplimentación del modelo 232 en la página web de la Agencia Tributaria. La primera de las versiones publicada, en relación con las operaciones específicas, indicaba que debían declararse aquellas operaciones específicas cuyo importe por persona o entidad vinculada del mismo tipo y método de declaración superaran el importe de los 100.000 euros. Tal criterio era incorrecto y contrario al literal de la orden ministerial, según el cual deben incluirse en el modelo 232 las “operaciones específicas siempre que el importe conjunto de cada uno de este tipo de operaciones en el periodo impositivo supere los 100.000 euros”. Como consecuencia, las instrucciones fueron modificadas en una segunda versión.

En su escrito de observaciones al proyecto de Orden la AEDAF hizo constar que el mantenimiento de la obligatoriedad de informar de todas las operaciones del mismo tipo, en las que se utilice el mismo método de valoración y se superen los 100.000 euros de valor de mercado supone una carga excesiva e innecesaria, que trasciende la obligación general de documentar las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada sólo por importe conjunto superior a los 250.000 euros, que es lo exigido por el artículo 18 de la LIS. El límite de los 100.000 euros no es, como ya se ha dicho, un importe que legalmente obligue a documentar, por lo que, en su caso, deberían informarse sólo las operaciones superiores a 250.000 euros. Lo mismo puede decirse de la nueva obligación de informar sin límite mínimo de cuantía cuando las operaciones supongan más del 50% de la cifra de negocios (supuesto que tampoco está previsto en la LIS ni en su desarrollo reglamentario), ya que se trata de una obligación innecesaria y redundante, que en la práctica puede llevar a que una entidad que, por ejemplo, tenga como único ingreso el arrendamiento o la prestación de servicios a una vinculada por importe anual de 6.000 euros, tenga obligación de presentar el modelo 232, cuando ya se está informando de estas operaciones en otras declaraciones informativas (modelos 180, 347, etc.).

Finalmente, hay que decir que, aunque la finalidad de la nueva declaración informativa es la de trasladar determinados cuadros informativos, que tradicionalmente se venían informando en el modelo 200 de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, al nuevo modelo 232, en opinión de la AEDAF, esta Orden podría estar viciada de ilegalidad por crear nuevos supuestos de información obligatoria de operaciones respecto de las que no existe obligación de documentar. Por tal motivo, la Junta Directiva acordó interponer recurso contencioso-administrativo contra la Orden Ministerial.

### 3. Memoria de la Fiscalía General del Estado (año 2017)

Tenemos que hacernos eco de la propuesta contenida en la Memoria de la Fiscalía General del Estado (año 2017) que fue presentada por el Fiscal General del Estado en el acto de Apertura del año Judicial celebrado el día 5 de septiembre de 2017 en el Tribunal Supremo. En el Capítulo VI de la indicada Memoria, apartado Contencioso-Administrativo, se recoge la siguiente propuesta:

### «Introducción del tipo penal de incremento patrimonial injustificado

Este tipo penal tendría aplicación no sólo en los supuestos de criminalidad organizada, sino también en las investigaciones relativas a los delitos económicos y de corrupción, competencia de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

Respecto de estos últimos, crear la figura delictiva que castiga el enriquecimiento ilícito de las autoridades o de los funcionarios que participan del ejercicio de la función pública, representaría un avance en aquellos casos en los que desde esa función pública hayan participado en actos de corrupción y hubieran resultado absueltos.

En consecuencia, este tipo penal se configuraría como un tipo penal de peligro abstracto, siendo además, un tipo subsidiario que sería sólo aplicable ante la falta de otro delito contra la Administración Pública.

La construcción básica del tipo penal pivotaría sobre la existencia de un incremento patrimonial relevante que, al modo de las exigencias de los indicios del blanqueo de capitales expuestos por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, delate una desproporción entre los ingresos legales (dada la obligación del contribuyente de declararlos) y los injustificados. En definitiva, solo cabrá aplicar este delito en aquellos supuestos en los que el Estado, a partir de las obligaciones de los ciudadanos respecto de las Haciendas Públicas, pueda aportar los dos anteriores elementos y concurra una falta de justificación de su procedencia.

En la actualidad, además, nuestro Código Penal ha recogido estos elementos en los artículos 127 bis (párrafo 2.º) y 127 quíquies (párrafo primero, apartado segundo), en el que habla incluso de «indicios relevantes».

Por otra parte, se ha de recordar que la Convención de Naciones Unidas, de 31 de octubre de 2003, *contra la corrupción*, en su artículo 20 exhorta a los Estados firmantes a que *con sujeción a su constitución y a los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptarlas medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometa intencionalmente, el enriquecimiento ilícito, es decir, el incremento significativo del patrimonio de un funcionario público respecto de sus ingresos legítimos que no pueda ser razonablemente justificado por él.»*

No sabemos qué habrá inspirado al autor de la propuesta para pretender la creación de un tipo penal de incremento patrimonial injustificado en las investigaciones relativas a los delitos económicos y de corrupción, competencia de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

Si lo que se pretende es agravar la repulsa penal para los supuestos en que se produzca el enriquecimiento ilícito de las autoridades o de los funcionarios que participan del ejercicio de la función pública, bastaría con hacerlo así, como en la reforma del delito fiscal, dando entrada a un tipo agravado en el artículo 305 bis del Código Penal, añadido por el artículo único.3 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, para los supuestos en que concurra en la acción delictiva alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Pero los incrementos no justificados de patrimonio están tipificados como renta gravable en el IRPF desde la reforma de 1978. Y sigue estando en el artículo 39 de la vigente Ley del Impuesto, que se refiere a las “Ganancias patrimoniales no justificadas”, definidas como “los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.”

Recuérdese que el artículo 3.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre<sup>8</sup>, introdujo el nuevo apartado 2 del precepto, para establecer: “En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

#### 4. Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país

El pasado año España firmó el Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016. Y dicho acuerdo ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado del día 29 de septiembre de 2017. La entrada en vigor se producirá de conformidad con lo dispuesto en su artículo 8.

La exposición de motivos explica la filosofía que inspira el Acuerdo: las Jurisdicciones [de los signatarios del Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país y Partes del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fisca] desean «incrementar el nivel de transparencia fiscal internacional y mejorar el acceso de sus respectivas Autoridades fiscales a la información relativa a la distribución mundial de rentas, impuestos pagados y ciertos indicadores de la ubicación de la actividad económica entre las jurisdicciones fiscales en las que operan los grupos multinacionales de empresas a través del intercambio automático de informes anuales país por país, con la intención de evaluar los riesgos principales vinculados a la determinación de los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, así como con fines de análisis económico y estadístico, cuando corresponda.»

Conforme a lo dispuesto en los artículos 6, 21 y 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cada Autoridad competente [se entiende, para cada Jurisdicción, las personas y Autoridades enumeradas en el anexo B del citado Convenio] intercambiará anualmente y de forma automática el Informe país por país remitido por cada Entidad que comunica información que sea «residente a efectos fiscales en su Jurisdicción con las restantes Autoridades competentes de las Jurisdicciones respecto de las que el presente Acuerdo surta efectos, y en las que, sobre la base del contenido del Informe país por país, una o más Entidades constitutivas del Grupo de empresas multinacionales al que pertenece la Entidad que comunica información sean residentes a efectos fiscales o estén sujetas a tributación por razón de la actividad que realicen a través de un establecimiento permanente.»

El Informe país por país, junto con la documentación específica del grupo («*Master file*») y la documentación específica del contribuyente («*Local file*») configuran una estructura de tres niveles que representa la posición estándar adoptada en materia de documentación de precios de transferencia, y que proporcionará a las administraciones tributarias información pertinente y fiable para un análisis sólido y eficiente de riesgos en materia de precios de transferencia.

8. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

## 5. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica

La Conferencia de Presidentes Autonómicos, celebrada el pasado 17 de enero de 2017, acordó la creación de una Comisión de Expertos cuyo objeto es realizar los análisis necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación autonómica fundamentado en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos en función del coste efectivo de los mismos. En cumplimiento del citado acuerdo, el Consejo de Ministros del 10 de febrero de 2017 adoptó el acuerdo de constitución de dicha Comisión de Expertos, la cual, está formada por profesionales independientes de reconocido prestigio que han sido propuestos por el Estado (5) y por las CCAA (16) de régimen común<sup>9</sup> y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Tras 19 reuniones, incluyendo las del Pleno de la Comisión y las de la Ponencia, la Comisión ha finalizado sus estudios recientemente, en la reunión celebrada el 19 de julio.

Una vez entregado su informe dentro del plazo fijado, la Comisión de Expertos ha quedado extinguida de acuerdo con lo previsto en el acuerdo de creación. Las conclusiones y propuestas de la Comisión de Expertos sobre todas las cuestiones tratadas han sido recogidas, tal y como estaba previsto, en un informe final que ha sido entregado el 26 de julio. Éste ha sido distribuido en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y elevado al Consejo de Ministros.

El Informe se estructura en cinco capítulos:

1. Diagnóstico del vigente sistema de financiación
2. Financiación autonómica, Estado de Bienestar y nivelación vertical
3. Tributos cedidos y propios de las Comunidades Autónomas
4. Necesidades relativas de gasto, nivelación y estructura del sistema de financiación autonómica
5. Especialidades territoriales, aspectos institucionales y recursos fuera del sistema

Como novedad, la mayoría los miembros de la Comisión han emitido votos particulares preparados por algunos expertos, que se recogen al final del Informe. Los suscriben dos de los expertos designados por el Estado y los expertos designados por las siguientes Comunidades: Cantabria, Aragón, Extremadura, Castilla y León, La Rioja, Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura, Madrid, Comunidad Valenciana, Canarias, Islas Baleares y Madrid. Es decir, todas, excepto Galicia, Asturias y Murcia, más Ceuta y Melilla.

El Informe no se corresponde con los que hemos conocido en otros casos; es más directo, sin excesivos prolegómenos, y está ilustrado con cuadros y gráficos interesantes. Su extensión es moderada, si descontamos los votos particulares, que ocupan algo menos de la mitad del Informe.

Con brevedad, destacaríamos los puntos que tienen mayor interés<sup>10</sup>, respecto de futuro:

9. Cataluña no ha secundado la invitación a formar parte de la Comisión.

10. Lo hemos expuesto en "La financiación de las Comunidades Autónomas: reflexiones para su revisión". Foro de debate jurídico. Editorial Reus. Actualmente en prensa.

## 5.1. Sobre la configuración del modelo

Hay unanimidad de los expertos en que el actual modelo es de una complejidad extraordinaria, con recursos de distinta naturaleza y con unos fondos, algunos de gran potencia financiera, que se distribuyen con criterios muy diversos, con lo que se hace muy difícil evaluar los resultados para hacer previsiones y para analizar el funcionamiento del sistema por los expertos. Lo único que está claro es que, en la reforma del modelo, todas las Comunidades cuentan con una restricción de mínimos ("que nadie pierda"), tomando como base el ejercicio 2009 para determinar el *statu quo*.

El Informe de la Comisión de expertos coincide en esta apreciación, cuando dice que el sistema actual "resulta excesivamente complicado y poco transparente". Según J.J. Rubio, uno de los expertos de la Comisión, la reforma debería tener los siguientes objetivos:

- Simplificar la estructura del sistema que, hoy en día, adolece de una gran complejidad por integración de una serie de fondos de difícil articulación y comprensión técnica.
- Hacerlo más transparente y comprensible para los agentes políticos, económicos y sociales.
- Dotarlo de un criterio explícito de reparto entre CCAA, que se aplicaría, sin excepciones, a partir de la hipotética desaparición del respeto al *statu quo*.

Una de las cuestiones que más discrepancias ha generado entre los expertos es la eliminación del *statu quo*, principio por el que ninguna comunidad puede perder recursos frente al anterior sistema. La Comisión reconoce las dificultades políticas para suprimirla y recomienda que en el año base ninguna comunidad pierda recursos en términos absolutos respecto al modelo anterior. Cinco CCAA (Extremadura, Cantabria, Aragón, Castilla y León y La Rioja) y uno de los expertos designados por el Estado han emitido un voto particular en el que se defiende que debe de mantenerse la existencia de una cláusula de *statu quo*. A ellos se ha unido, fuera del informe, Asturias.

## 5.2. Sobre la autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA

El Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica dice lo siguiente: "Para potenciar la autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA, sería necesario aumentar el margen de decisión fiscal de las Haciendas autonómicas, que en el momento actual está muy centrado en la imposición directa. Dadas las limitaciones recaudatorias del ISD y del IP, el IRPF autonómico se convierte, *de facto*, en el único tributo sobre el que operar, para llevar a cabo ajustes presupuestarios de cierta magnitud." Y, más adelante, en el capítulo dedicado a los tributos cedidos, se concretan las propuestas:

"La Comisión no recomienda realizar cambios significativos en la composición de la cesta de tributos cedidos, aunque sí incluye entre las opciones a considerar algunas que podrían afectar al estatus del Impuesto sobre el Patrimonio. Por otra parte, habría que incorporar formalmente a la cesta del nuevo sistema dos impuestos de reciente creación que ya se han cedido al menos parcialmente a las CCAA al margen del sistema de financiación autonómica (SFA). Uno es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, cuyos rendimientos se ceden en su integridad a las CCAA pero sin capacidad normativa; y el otro es el Impuesto sobre Actividades de Juego, parte de cuyos hechos imponible se ceden a las CCAA y para el que la ley ha previsto que estas puedan asumir cierta capacidad normativa. (...)

Sobre el reparto de las competencias normativas sobre estos tributos, se propone lo siguiente:

- a) Se considera deseable armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas o tipos de gravamen y posiblemente a las deducciones o bonificaciones de la cuota.
- b) También se recomienda replantear las figuras patrimoniales actualizando su normativa y estableciendo máximos y mínimos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) La Comisión considera conveniente homogeneizar las reglas de valoración de activos de manera que los criterios para dicha valoración, en particular de los bienes inmuebles, sean los mismos en cada uno de los diferentes tributos.
- d) Por otro lado, se recomienda otorgar a las Comunidades Autónomas, actuando de forma colegiada, la capacidad de fijar los tipos de un tramo autonómico del IVA, y en su caso de los IIEE, que se regularía de forma separada del tramo estatal, así como una mayor libertad para establecer y regular de manera individual los posibles mecanismos de copago en los servicios de su competencia.”

Como puede verse, lejos de ampliar competencias, para progresar en la corresponsabilidad, se proponen restricciones a las posibilidades de dictar normativa propia. No sabemos cómo se pretende “aumentar el margen de decisión fiscal de las Haciendas autonómicas”, si excluimos lo que se sugiere en materia de IVA e IIEE.

Finalmente, “la Comisión considera crucial aumentar la visibilidad de la tributación autonómica con el fin de mejorar la rendición de cuentas de las CCAA ante los ciudadanos, potenciando así su responsabilidad fiscal. Con este fin, sería necesario que los tramos estatal y autonómico de los impuestos compartidos apareciesen nítidamente separados en impresos tributarios y facturas.”

### 5.3. Sobre el llamado “principio de ordinalidad”

Es este uno de los puntos trascendentales a resolver en el futuro: se sostiene que el reparto de los fondos entre las CCAA debe ser articulado de manera que se garantice la ordinalidad, como ocurre en Alemania, para evitar que la contribución en favor de las Comunidades con menor capacidad fiscal determine una pérdida del puesto o los puestos de cabeza –en términos de euros de financiación per cápita, por ejemplo– de aquellas que han hecho el mayor sacrificio, después de aplicar los mecanismos de nivelación. Como se dice en el Informe de la Comisión de expertos, de acuerdo con el referido principio, el ajuste financiero horizontal ha de reducir las diferencias de capacidad financiera entre los Länder, pero no eliminarlas totalmente<sup>11</sup>.

En dicho Informe se recoge el principio de ordinalidad: “El Fondo de Nivelación Vertical (FNV) se nutriría con recursos aportados por el Estado y se repartiría entre CCAA con el objetivo de reducir la desigualdad en financiación por habitante ajustado a competencias homogéneas que pudiera persistir tras la aplicación del FBF como resultado de las diferencias existentes entre CCAA en términos de los recursos tributarios normativos que no se aporten a dicho fondo. Los recursos aportados por el FNV no deberían alterar la ordenación de las CCAA en términos de financiación por habitante ajustado.” Entre los autores, destaca Guillem Lopez i Casasnovas, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, que defiende este principio: “La nivelación vertical cesaría cuando como resultado de la aplicación de una u otra vía resultase un cambio que no respetase la ordinalidad de las capacidades fiscales iniciales.”

11. El principio de ordinalidad se recogió en el artículo 206.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña en la reforma operada por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio: “El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación.” Pero hay autores que cuestionan este mandato al Estado por un precepto que no está ni en la Constitución ni en la LOFCA.

Pero hemos de decir que hay autores que se oponen a su reconocimiento en nuestro país, puesto que ni hay un precepto constitucional que recoja el principio de ordinalidad, ni tampoco una doctrina jurisprudencial consolidada del Tribunal Constitucional que defienda la vigencia de este principio. Así, a juicio de A. Rodríguez Bereijo<sup>12</sup>, el principio de ordinalidad es “totalmente novedoso y ajeno a los criterios y principios del sistema diseñado por la LOFCA, pero que, en todo caso, no cabe establecer de manera unilateral por el Estatuto de una Comunidad Autónoma, sino que compete exclusivamente al Estado mediante la correspondiente modificación de la LOFCA, al afectar a todas las Comunidades Autónomas de régimen común”.

En el mismo sentido, según el voto particular de tres expertos de la Comisión que ha redactado el Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica<sup>13</sup>, “de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la regulación básica de cualquier sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debe recogerse en la LOFCA y no en los Estatutos de Autonomía. Por lo tanto, como ni en la Constitución ni en la LOFCA se establece ninguna limitación concreta que pueda alcanzar siquiera sea indirectamente al núcleo esencial o contenido básico del principio de solidaridad interterritorial, el principio de ordinalidad no puede configurarse como un límite de general aplicación al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. En base a lo expuesto, consideramos que deberían eliminarse todas las referencias que se hacen en el Informe y que se han citado al comienzo de este voto particular al principio de ordinalidad”.

Por tanto, habría que evitar que la nivelación dé resultados excesivos, como se estableció en Alemania (no obstante, el efecto final es mucho peor en Alemania que en España<sup>14</sup>).

#### 5.4. Sobre la reforma del sistema de financiación de Navarra y País Vasco

El Informe de la Comisión de expertos se refiere a las medidas correctoras que han de introducirse en el diseño y aplicación del régimen foral de financiación, que afecta a Navarra y País Vasco, lo que supone un cambio cualitativo muy importante: por primera vez se abordan propuestas de concurrencia entre los regímenes común y foral —sin discutir la pervivencia de este último— y de corrección de los cálculos sobre las diferentes magnitudes que intervienen en las relaciones entre el Estado y las instituciones forales en materia financiera.

Esto es lo que han dicho los expertos:

“La Comisión considera imprescindible una revisión del cálculo del cupo y de la aportación así como de los ajustes a consumo del IVA para adecuarlos a las directrices que establece la normativa vigente, sin cuestionar el sistema foral de concierto o convenio. Dicha revisión debería incorporar una valoración realista de las cargas no asumidas por los territorios forales, entre las que habría de incluirse la nivelación interregional, así como basarse en los últimos datos disponibles de consumo regional y otros agregados de interés para el cálculo.

La revisión indicada en el punto anterior se traduciría presumiblemente en una fuerte reducción de las disparidades existentes hasta el momento entre los territorios forales y las CCAA de régimen común en términos

12. Rodríguez Bereijo, A. “Aspectos constitucionales de la financiación autonómica: presente y futuro”, en VV.AA. (Dir. M. Villar Ezcurra), Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

13. Voto particular presentado por D. Francisco Adame Martínez, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Andalucía, D. Jesús F. Santos Peñalver, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y D.ª Elena Manzano Silva, Experta propuesta por la Comunidad Autónoma de Extremadura. Página 110.

14. La media de variación en la posición de un *land* alemán es de 7 niveles; en España 4.

de financiación por habitante ajustado. Los cambios necesarios en los flujos financieros entre las administraciones implicadas deberían hacerse de una forma gradual con el fin de suavizar su impacto.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, las Comunidades forales deberían comenzar de forma inmediata a contribuir a la nivelación interterritorial mediante una aportación al nuevo SFA que, tal como se prevé en el capítulo 4, se integraría en el Fondo Básico de Financiación (FBF).

Las leyes en las que se establecen los importes del cupo y la aportación deberían contener un anexo detallado en el que se recoja toda la información relevante para el cálculo, incluyendo un listado exhaustivo de cada una de las cargas consideradas asumidas y no asumidas con sus correspondientes valoraciones. Estas leyes deberían estar sujetas al procedimiento habitual de discusión y enmienda."

Como vemos, los mensajes son claros: (i) corrección de los cálculos del cupo y de los ajustes en IVA; (ii) introducción de la contribución de las instituciones forales a la nivelación interregional, como una de las cargas no asumidas; (iii) contribución de las instituciones forales, de forma inmediata, se dice, a la nivelación interterritorial; y (iv) transparencia en la aplicación de las normas de convenio y concierto y sujeción de las mismas al procedimiento legislativo ordinario.

Todo ello debe determinar una reducción de las disparidades existentes hasta el momento entre las instituciones forales y las CCAA de régimen común, según el criterio de financiación por habitante ajustado y año. Porque, en términos comparativos con el resto de Comunidades, los datos son muy llamativos: en 2012, la financiación per cápita en Navarra fue de 3.677 euros y en País Vasco 4.292 euros. En territorio común, la media fue de 2.049 euros; Cataluña 2.020 euros, Madrid 2.058 euros y Comunidad Valenciana 1.806 euros.

## 6. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 constituyó la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local, siendo su objeto la realización de los "análisis que sean necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación local que se fundamente en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos básicos de prestación obligatoria. Los trabajos se referirán al Sistema de Financiación Local, contemplando de forma integral aspectos financieros, tributarios y presupuestarios, contenidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales."

Los citados análisis debían recogerse en un Informe que sería presentado en el plazo de seis meses desde la adopción de aquel Acuerdo. Dicho informe sería remitido a la Comisión Nacional de Administración Local, a través de su Secretaría, para su valoración.

Integran dicha Comisión cinco expertos independientes designados por el Gobierno de la Nación y otros cinco designados por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), correspondiendo su secretaría al titular de la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Función Pública. El Informe, que está fechado el 26 de julio de 2017, lleva por título "Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local."

Con la entrega del Informe en los términos previstos en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, la Comisión dejó de desempeñar sus funciones y se consideró extinguida, al haber cumplido los objetivos para los que fue creada.

Los expertos estructuran el Informe en tres capítulos:

- I. Introducción: dimensión de la Administración local en España
- II. Principios rectores de la inserción de las entidades locales en el sector público
- III. Instrumentos de financiación

El Informe está redactado de forma muy didáctica y con gran concisión; de hecho es casi de la misma extensión que el de financiación autonómica, a pesar de tener mayor complejidad; y está ilustrado con cuadros y gráficos interesantes. Su extensión es moderada, si descontamos los anexos, que ocupan algo más de la mitad del Informe. Tiene de bueno que cada capítulo o epígrafe tiene una síntesis de las propuestas que hace la Comisión.

De sus propuestas destacamos las siguientes:

### **6.1. Sobre el IBI**

---

La Comisión, considerando la importancia del Impuesto, propone un avance en la participación de los Municipios en la configuración del impuesto con un mayor margen de decisión en la determinación de sus elementos principales, y una más adecuada implicación en instituciones tan relevantes para su aplicación como el Catastro.

La Comisión aconseja una revisión del método de determinación y valoración de los inmuebles que tenga como referencia el valor de mercado, para las distintas categorías de bienes inmuebles.

La Comisión recomienda la aprobación de una Ley General de Valoraciones como Ley marco que fije una unidad de criterio, de modo que la determinación del valor de los bienes inmuebles sea equivalente en los distintos tributos del ámbito estatal, autonómico y local.

Respecto de los tipos de gravamen actualmente vigentes, se considera necesario ampliar la horquilla con objeto de dar una mayor autonomía a los Ayuntamientos; asimismo, se advierte la necesidad de adecuar aquéllos al modelo de determinación de la base imponible que se establezca, si se optara por valores de referencia a mercado.

De igual modo, se plantea la posibilidad de exigir un recargo en el IBI sobre aquellos bienes inmuebles directamente beneficiados por el establecimiento de Áreas de Promoción Económica Urbana, a fin de que se obtenga la financiación necesaria para el desarrollo material de las mismas; y de que las externalidades derivadas del establecimiento de un BICE en un determinado territorio se vean compensadas con la tributación por este concepto a nivel provincial.

En materia de gestión, se propone avanzar en la integración de la gestión tributaria y la gestión catastral, con la finalidad de reducir la litigiosidad en este ámbito y conferir una mayor seguridad jurídica en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

### **6.2. Sobre el IAE**

---

La Comisión ha estudiado las diferentes opciones tendentes a recuperar la importancia cualitativa y cuantitativa que debería tener un tributo sobre actividades económicas a nivel municipal, llegando a la conclusión que la opción de actualizar el IAE, resolviendo los problemas estructurales manifestados en su aplicación, es la más adecuada.

En consecuencia, se trataría de realizar los retoques necesarios dentro de la actual estructura del impuesto que lo aproximen a la justicia tributaria, entre otros:

- Suprimir la exención que se basa en la naturaleza del sujeto pasivo, incluyendo en el impuesto a las personas físicas.
- Revisar el umbral de exención para reforzar el carácter recaudatorio.
- Fijar un umbral mínimo de volumen de negocio, inferior al umbral de exención, que conlleve la obligación de compartir la información con trascendencia tributaria entre las Administraciones competentes, para potenciar su carácter censal.
- Simplificar la liquidación del impuesto, haciéndolo acorde con la naturaleza real del mismo.
- Asignar las actividades de servicios de suministro de carácter general a grupos o epígrafes que contemplan cuotas nacionales
- Paliar las ineficiencias de la gestión compartida y simplificar el régimen de impugnación.

### 6.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

A juicio de la Comisión, y por razones de justicia tributaria, el legislador debe gravar aquellos supuestos más claros de titularidades reales y no sólo registrales, incluyendo la posibilidad de admitir la prueba en contrario en algún supuesto tasado que contemple la Ley.

La Comisión propone que la tarifa del tributo se configure mediante dos elementos: un componente patrimonial (cuota fija) que atenderá a compensar el uso del titular del vehículo de las infraestructuras municipales, y un componente extrafiscal (cuota variable) en función de la eficiencia ambiental del vehículo, graduando el tipo en función del nivel de contaminación que produce.

La Comisión aconseja suprimir la bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tienen una antigüedad mínima de 25 años, de los cuales ha de presumirse producen, junto a contaminación acústica, un nivel importante de emisiones de monóxido de carbono (CO) y óxidos de nitrógeno (NOx) a la atmósfera.

La Comisión considera necesaria la modificación del punto de conexión para la exacción del impuesto, fijando la competencia a través de unas reglas más coherentes, con el objeto de atribuir cierta correspondencia entre los ingresos generados con ocasión del pago del tributo con los gastos en que incurre cada Municipio en función del uso del vehículo en su demarcación territorial.

### 6.4. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana: alternativas

La Comisión propone la sustitución del actual IIVTNU por un nuevo Impuesto municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) en el que sean sometidos a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. Para corregir la doble imposición, este nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias.

Asimismo, se propone modificar la determinación de la base imponible del Impuesto, sustituyendo la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral por la diferencia entre valor real del bien inmueble en la transmisión y su valor de adquisición, siguiendo los mismos criterios aplicados en relación con la determinación de las plusvalías en los impuestos personales que gravan éstas. Se trata así de gravar la capacidad económica real del sujeto pasivo.

La Comisión considera, asimismo, que deben potenciarse las actuaciones de intercambio de información entre las distintas Administraciones, en particular de la AEAT, por cuanto los instrumentos de suministro de información, investigación y cooperación interadministrativa que le atribuye el ordenamiento facilitarían las tareas de gestión y recaudación de los tributos locales.

En la determinación del valor de adquisición, es necesario aplicar índices correctores para tener en cuenta los efectos de la inflación, de modo que se permita gravar incrementos reales de valor y no incrementos nominales o ficticios.

La Comisión se inclina por la aplicación, con carácter general, del sistema de autoliquidación.

La Comisión considera que se debería suprimir la figura obligatoria de sustitución cuando el transmitente sea persona física no residente, ya que puede suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales. Tal medida debería ir acompañada de otros mecanismos que garanticen el pago del impuesto cuando el transmitente no reside en España, tales como la realización de un pago a cuenta previo a la elevación a escritura pública, el cierre registral u otros mecanismos de garantía del pago que recaigan en quien debe soportar efectivamente la carga tributaria, que es el transmitente del terreno (en las transmisiones onerosas).

La Comisión propone que la liquidación practicada ante la herencia yacente tenga carácter de ingreso a cuenta de la definitiva que se giraría a los adquirentes de los bienes.

## 6.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El Informe se extiende en este polémico impuesto, con objeto de superar las deficiencias que plantea su aplicación. Las propuestas se desglosan en varios apartados:

### 6.5.1. Hecho imponible

La Comisión propone una modificación en la redacción del hecho imponible del impuesto para clarificar la sujeción a tributación de determinados contratos y operaciones económicas como, por ejemplo, las concesiones y las obras de interés general, sean o no expresamente citados. El respeto al principio de igualdad tributaria, así como la capacidad económica manifestada en estos supuestos conduciría en puridad, más que a una ampliación, a una aclaración o concreción del hecho imponible del ICIO, en el sentido de su sometimiento a tributación.

Asimismo, la Comisión propone la clarificación de los supuestos de obras ilegales frente a las obras ilícitas. Solo las primeras darán lugar a la realización del hecho imponible.

### 6.5.2. Compatibilidad con las tasas urbanísticas

Partiendo de la consideración de que estamos ante dos hechos imponibles jurídicamente distintos, la Comisión propone, el mantenimiento de la tasa y el ICIO, aunque atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de cada uno de ellos con la correlativa y diferente forma de cuantificación, para lo cual sería necesario que el TRLRHL estableciera unos claros criterios de cálculo o cuantificación de las tasas urbanísticas, evitando duplicidades.

La tasa debe configurarse atendiendo exclusivamente al coste del servicio efectivamente prestado o actividad administrativa de concesión de la licencia —y alejado del coste de las obras, que no es un parámetro propio de las tasas sino de figuras impositivas—, mientras que la base imponible del ICIO sí tiene lógica que pueda gravitar sobre el coste propiamente de la construcción, instalación u obra.

La Comisión considera que, quedando perfectamente delimitados los distintos hechos imponibles y criterios de cuantificación de las tasas urbanísticas y el ICIO, no debería permitirse la deducción de los importes satisfechos en concepto de tasas urbanísticas de la propia cuota del ICIO, a que se refiere el artículo 103.3 TRLRHL, por cuanto se trata de dos hechos imponibles completamente diferentes.

### 6.5.3. Base imponible

La Comisión propone la expresa referencia legal, en la determinación de la base imponible, al coste “directo” (excluyendo los indirectos, tal como se definen en materia de contratación pública) y “efectivo” de las obras, incorporando los principales criterios jurisprudenciales al respecto al objeto de que se graven únicamente capacidades económicas reales.

### 6.5.4. Gestión del impuesto

La Comisión considera que la exigencia del gravamen se haría más ágil y eficaz si, en el momento de conceder la licencia o presentar la declaración responsable o comunicación previa —y en su ausencia, cuando se inicie la construcción, instalación u obra— se exigiera el pago de un ingreso a cuenta sobre la autoliquidación obligatoria posterior con ocasión de la finalización de la obra, que ha de ser legalmente el momento en que se realice el hecho imponible del impuesto.

Sería necesaria la modificación de los artículos 102 y 103 TRLRHL, estableciéndose la obligación de realizar un ingreso a cuenta en el momento de la concesión de la licencia, presentación de la declaración responsable o comunicación previa o, en su defecto, con ocasión de inicio de la obra, y una autoliquidación definitiva al finalizar la misma, lo que servirá para iniciar el cómputo del plazo de comprobación, y contendrá una cuota a pagar en función de los costes directos y efectivos producidos con ocasión de la obra ya finalizada.

La Comisión propone la obligatoriedad de presentar una autoliquidación con ingreso a cuenta sobre una obligación principal futura, y autoliquidación, con ocasión de la finalización de la obra.

## 6.6. Impuesto sobre Estancias Turísticas

Se propone la creación de un impuesto sobre las estancias turísticas. Este nuevo tributo local se justifica en que las estancias en hoteles o establecimientos análogos es un inequívoco signo de capacidad económica y en la razonabilidad de que los turistas contribuyan, en la medida de su uso, a la financiación de unos servicios públicos.

El nuevo impuesto potestativo local que se propone debería presentar un hecho imponible suficientemente amplio como para englobar todas las modalidades de estancias turísticas. El contribuyente habría de ser la persona que realiza la estancia, si bien, a efectos de facilitar la gestión del impuesto, podría determinarse que el titular del establecimiento turístico fuera el sustituto del contribuyente. La base imponible habría de tener en cuenta el número de estancias y en la fijación de la cuota se podría distinguir, otorgando cierto margen a la autonomía local, entre establecimientos de distintas categorías.

## 6.7. Recargos

Se propone la posibilidad de que los Ayuntamientos de más de 20.000 habitantes puedan establecer un recargo de tipo fijo sobre la cuota líquida del IRPF, así como las Diputaciones Provinciales, Consejos y Cabildos Insulares puedan aprobar recargos sobre impuestos municipales y sobre la cuota líquida estatal del IRPF de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Municipios de menos de 20.000 habitantes.

## 7. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea DE 7 de septiembre de 2017. Asunto EQIOM (C-6/16)

Queremos hacernos eco de esta sentencia del TJUE<sup>15</sup>, que resuelve una cuestión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Conseil d'État* de Francia (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), relativa a la adecuación al Derecho Comunitario de la normativa francesa en materia de tributación de rentas en la relación matriz-filial<sup>16</sup>, en particular, respecto de la norma antiabuso establecida para la exención en la fuente sobre los dividendos pagados a sociedades matrices europeas.

La importancia de esta sentencia, como dice A. Barba<sup>17</sup>, radica en que la regla francesa analizada es idéntica a la prevista en el artículo 14.1.h) de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de los no residentes. Ambas niegan la exención cuando la sociedad matriz europea está controlada por socios extracomunitarios, salvo que el contribuyente pueda acreditar que su estructura accionarial persigue un motivo válido distinto del ahorro fiscal.

El caso fue el siguiente: se trata de una sociedad francesa *Eqiom*, que es filial al 100% de la luxemburguesa *Enka*. A su vez, más del 99% del capital de *Enka* pertenece a la sociedad chipriota *Waverley Star Investments Ltd*, que, por su parte, es íntegramente propiedad de Campsores Holding SA, sociedad domiciliada en Suiza. Durante 2005 y 2006 *Eqiom* (antes *Euro Stockage*) abonó dividendos a su matriz (*Enka*). Tras la inspección contable de que fue objeto, la Administración Tributaria francesa aplicó a *Euro Stockage* la retención en origen que se establece en el artículo 119 bis, apartado 2, del CGI.

Ambas sociedades solicitaron acogerse a la exención de la retención en origen. La Administración Tributaria francesa denegó la solicitud de *Eqiom*, citando el artículo 119 ter, apartado 3, del CGI, que establece que no se aplicará la exoneración cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de los objetivos principales acogerse a la exención.

### 7.1. La interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435

El problema arranca de lo establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 que reconoce ("exclusivamente", remarca el Tribunal) a los Estados miembros la facultad de aplicar disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos. Respondiendo al Consejo de Estado francés, el Tribunal dice que el control de los actos o acuerdos adoptados para el ejercicio de esta facultad ha de efectuarse a la luz del Derecho primario de la Unión Europea, no sólo conforme al texto de dicha Directiva.

El Tribunal razona de una forma que nos resulta conocida, cuanto determina lo que debe interpretarse restrictiva o extensivamente: "si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 refleja el principio general del Derecho de la Unión de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión, dicha disposición debe, por ser una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva,

15. La Sección de fiscalidad internacional y precios de transferencia de la AEDAF publicó una nota, elaborada por Antonio Barba, en septiembre de 2017, sobre esta sentencia.

16. Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225, p. 6), en la redacción que dio a dicha Directiva la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (DO 2004, L 7, p. 41) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»).

17. Ver nota a pie de página 10.

**interpretarse restrictivamente** (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86).

Así pues, la facultad otorgada a los Estados miembros por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 para que apliquen en el ámbito regulado por las mismas disposiciones nacionales o convencionales para evitar fraudes y abusos no puede ser objeto de una interpretación que vaya más allá de sus propios términos (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86) (apartados 26 y 27).

El Tribunal recuerda (apartado 30) que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear **montajes puramente artificiales**, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria (véanse, en ese sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 55, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 40). Y que no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU:C:2000:497, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 38) (apartado 31).

Con este test, la respuesta del Tribunal sobre la normativa francesa (igual que la española, repetimos) es terminante: “el objetivo específico de la normativa controvertida en el asunto litigio principal no es privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin sea acogerse a esa ventaja, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tenga su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de Francia” (apartado 33), lo cual no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

La consecuencia es que la normativa controvertida no es conforme con la recta interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435, en cuanto que establece una presunción general de fraude o abuso y, por tanto, va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices, lo cual no queda desvirtuado por el hecho de que la matriz esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros.

La opinión del Tribunal sobre la posición de la Administración y de los contribuyentes ante estos litigios es muy clara: “al supeditar la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes a **que las matrices acrediten** que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención, **sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso**, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso y va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices” (apartado 36).

## 7.2. Determinación de la libertad aplicable: libertad de establecimiento

La doctrina de la sentencia, como dice A. Barba<sup>18</sup>, va más allá del plano conceptual de las cláusulas antiabuso; se extiende a su aplicación práctica prohibiendo a los Estados miembros trasladar la carga de la prueba a los

18. Ver nota a pie de página 10.

contribuyentes. El simple hecho de que el control de la sociedad matriz se encuentre en países terceros no habilita a las administraciones fiscales a presumir el abuso.

Para el Tribunal, en contra de lo que alega el Gobierno francés, el hecho de que una matriz residente en un Estado miembro que no sea la República Francesa esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros no priva a dicha sociedad del derecho a invocar la libertad de establecimiento. Y es que “el Tribunal de Justicia tiene ya declarado que de ninguna disposición del Derecho de la Unión se deduce que el origen de los accionistas, personas físicas o jurídicas, de las sociedades residentes en la Unión repercute en el derecho mencionado, ya que **la condición de sociedad de la Unión se basa, en virtud del artículo 54 TFUE, en el lugar donde se encuentre su domicilio social y en el ordenamiento jurídico con arreglo al cual esté constituida, no en la nacionalidad de sus accionistas**” (apartado 48).

Parece evidente que la normativa francesa da un trato diferente a la fiscalidad matriz-filial cuando la matriz está participada por no residentes en la UE que en el caso contrario. “Esa diferencia de trato puede disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad mediante el establecimiento de una filial en ese Estado miembro y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de establecimiento” (apartado 56).

Para el Tribunal, en principio, no es imprescindible la igualdad de trato de los accionistas residentes y de los no residentes, por lo que cabe que un Estado miembro adopte medidas a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, pero desde el momento en que un Estado miembro ejercita su competencia tributaria, no sólo sobre la renta de los accionistas residentes, sino también sobre la de los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes. Y dado que Francia ha optado por ejercitar su competencia tributaria sobre los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes, procede considerar que dichas matrices no residentes se hallan en una situación comparación a la de las matrices residentes.

Falta el punto relativo a la justificación y proporcionalidad de la restricción enjuiciada. Francia sostiene que la normativa nacional que es controvertida en el litigio principal tiene por objeto evitar la práctica denominada “*treaty shopping*”, que consiste en elaborar montajes mediante los que, según afirma, sociedades establecidas en Estados terceros eluden la aplicación del tipo de retención a los dividendos de origen nacional establecido por el Derecho francés o por el convenio celebrado entre el Estado tercero en cuestión y la República Francesa, con el fin de que queden sujetos a un tipo de imposición menor establecido por el convenio celebrado entre otro Estado miembro y ese mismo Estado tercero, gracias a la exención de retención en origen que entre Estados miembros establece la Directiva 90/435.

Pero el Tribunal responde con la abundante jurisprudencia ante este tipo de alegatos: “Resulta oportuno señalar al respecto, por un lado, que el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales y el de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros están relacionados; y, por otro, que ambos constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado” (apartado 63). “Por lo tanto, el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales que invoca la República Francesa en el asunto principal no justifica las restricciones a la libertad de establecimiento” (apartado 64).

### 7.3. Conclusión

Nos hemos alargado en nuestro comentario, no solo por la trascendencia del asunto y la rotundidad del pronunciamiento del TJUE, sino también porque, como dijimos al comienzo, España está obligada a modificar la normativa vigente, que es idéntica a la francesa. Al menos, a partir de esta sentencia, podrá invocarse la inequívoca

posición del Tribunal ante supuestos de defectuosa interpretación de la Directiva matriz-filial, que fue la segunda<sup>19</sup> en armonizar normas en el ámbito de la imposición sobre los beneficios de las sociedades.

## 8. Dos sentencias del Tribunal Supremo sobre comprobación de valores

Traemos dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección Segunda) de 6 de abril de 2017 núm. 639/2017 (recurso núm. 888/2016) y núm. 640/2017 (recurso núm. 1183/2016), respectivamente. En ambas sentencias ha sido ponente D. Emilio Frías Ponce y en ambas hay un voto particular de Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhiere el magistrado D. José Díaz Delgado.

Las dos sentencias se ocupan de la validez de la comprobación de valores por el sistema de estimación mediante la aplicación de coeficientes correctores al valor catastral, de acuerdo con la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013, con base en los datos facilitados por la Gerencia Regional del Catastro. La Orden es de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, y fue dictada en virtud de la habilitación contenida en la Ley 13/1997, de la Generalidad Valenciana (disposición final segunda apartado Uno 2 párrafo primero).

Aunque la reclamación ante el TEAR de la Comunidad Valenciana y la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sólo cuestionaba la legalidad de la liquidación, la Sección Cuarta, en la fecha prevista para la votación del asunto, al amparo del art. 33.2 de la Ley Jurisdiccional, acordó — en ambos casos— someter a las partes la posible nulidad o anulación de la Orden 4/2014, de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, al haber formulado la parte actora motivos impugnatorios que sustancialmente venían referidos a la liquidación, pero sin haber formulado expresamente pretensión de anulación de la Orden. Oídas las partes, la Sección dictó sentencia declarando la nulidad de la Orden así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

### 8.1. La tesis de la sentencia de instancia

La argumentación del TSJCV es bien sencilla:

- a) La determinación del valor real exigía en cada caso el desarrollo de una evaluación técnica o comprobación de valores, lo que impedía aceptar el método de cálculo establecido en la Orden en cuanto superponía dos valoraciones colectivas genéricas e indeterminadas, la llevada a cabo en el ámbito de la gestión catastral y la realizada para estimar coeficientes multiplicadores medios por municipios, con lo que se potenciaba la estimación objetiva, que si bien facilitaba la gestión del tributo, la contrapartida era palmaria, el alejamiento de la realidad sustantiva del valor de cada inmueble y esencialmente del cumplimiento del presupuesto del art. 10 del Texto Refundido que exige que la base imponible del Impuesto esté constituida por su valor real.
- b) Si bien la Orden, desde un punto de vista interno, contenía la metodología técnica para el cálculo de los coeficientes multiplicadores a que se refiere el art. 158 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de gestión e inspección tributaria, el umbral normativo legal exige que la Orden sea capaz de determinar el valor real del bien, no satisfaciéndose las exigencias de motivación de la comprobación del valor real individual del inmueble concreto

19. Nos referimos a la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Le precedió (en la numeración) la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

a valorar, por cuanto su resultado determinaba una equiparación de los coeficientes medios e individuales del municipio.

- c) Finalmente, se invoca la doctrina jurisprudencial que exige que la comprobación del valor tiene que atender al concreto y específico bien inmueble a valorar, concluyendo que en el caso de autos, aplicando la metodología prevista por el artículo 57. 1 b) Ley General Tributaria, en los términos en que había sido desarrollado por la Orden 4/2014, se había omitido la valoración individual que lleva del coeficiente medio al del bien concreto transmitido, por lo que “ni la metodología (equiparación del valor medio con valor individual) es idónea, ni satisface la determinación del valor comprobado en los términos que exige la jurisprudencia y dicho valor “real” individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos “valores estimativos” a que alude el artículo 57. 1 b) Ley General Tributaria, tal y como se ha desarrollado en la Orden 4/2014, pues ello implica exigir un tributo en base a valores genéricos, que no atienden a las circunstancias físicas y económicas de cada inmueble.”

## 8.2. La tesis de la sentencia de casación

Interesa destacar que el recurso de casación de la Generalitat Valenciana invocaba tres motivos para la casación de la sentencia de instancia:

- 1º. La sentencia hace inoperante un mecanismo contemplado por el ordenamiento jurídico estatal, privando con ello a la Administración tributaria de un medio de comprobación de valores previsto en la Ley. Al cuestionar la legalidad de la Orden, presumiendo que al tomar el valor catastral y limitarse a aplicar al mismo coeficientes multiplicadores no se obtiene el valor real del inmueble, lo que en realidad está cuestionando es la idoneidad del medio de comprobación que nos ocupa.
- 2º. La Orden anulada y las valoraciones que se derivan de la misma parten de un valor determinado objetivamente para cada bien inmueble, de acuerdo con la Ley del Catastro Inmobiliario; esto es, de datos ciertos, atendiendo a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble y de manera individualizada a su localización, a sus circunstancias urbanísticas, superficie, uso, aprovechamiento y a la calidad de la construcción, defendiendo que no cabe exigir requisitos o cargas adicionales ni una motivación semejante a la de una valoración basada en un dictamen pericial.
- 3º. La sentencia recurrida infringe la jurisprudencia que ha considerado que la Administración Tributaria, para comprobar el valor real de un inmueble, puede optar y servirse de cualquiera de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

No hay ninguna alusión a la infracción de algún precepto de la Ley del ITPAJD, que es el concepto al que se refiere el acto de liquidación objeto desde el comienzo del pleito; solo se alude a la infracción de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

En su Fundamento de Derecho segundo (tercero en la otra sentencia) la Sala anticipa que procede estimar los motivos de casación alegados, que pueden ser tratados de forma conjunta, por su conexión.

Pero lo cierto es que toda la fundamentación se circunscribe a decir que “la Ley General Tributaria, en su artículo 57. 1 b) 2º párrafo, redactado por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, sancionó la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral.” Y que “la reforma normativa tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor

real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos” (sobre Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones y Donaciones). La solución adoptada es ir a “una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable.”

Lo demás son invocaciones carentes de interés, como cuando dice que “ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, [...] o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica-administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.” No parece admisible que se bendiga la aplicación del medio de comprobación por coeficientes por el hecho de que siempre cabe la revisión si el resultado no satisface al contribuyente.

Igualmente, parece fuera de lugar referir la jurisprudencia de la Sala a propósito del anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos: “la determinación del incremento del valor se realizaba en función de unos índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante una norma reglamentaria. Este sistema de índices era una forma administrativa de determinación del valor corriente de venta, pues los Ayuntamientos aprobaban los índices y éstos debían reflejar el valor en venta.” Por cierto, esos índices discriminaban con gran detalle para asignar valores en función de la categoría de las calles. Es indudable que hay “paralelismo entre la aprobación de los citados índices municipales y la determinación de los coeficientes aplicables al valor catastral a fin de estimar el valor real, pues en ambos casos, mediante una norma reglamentaria se procede a aprobar unos índices o coeficientes a fin de realizar una valoración”, pero las normas reguladoras del tributo no pretendían determinar el valor real de los terrenos, sino establecer unos índices que permitieran cuantificar el incremento de valor en un periodo determinado, un procedimiento *sui generis* que ha sido declarado inconstitucional ya en varias sentencias.

La conclusión ya se puede entender cuál es: si la Administración tributaria se acoge a la estimación por referencia mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral “no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar.” La sentencia lo da por bueno sin más averiguaciones.

### 8.3. La tesis del voto particular

La vigente LEC ha previsto expresamente la prohibición de *mutatio libelli* en su artículo 412.1: “Establecido lo que sea objeto del proceso en la demanda, en la contestación y, en su caso, en la reconvencción las partes no podrán alterarlo posteriormente”. Es decir, concretado el asunto que va a ser objeto del pleito, el actor no puede cambiarlo por otro distinto mientras dura el proceso. Este es el primer punto de discrepancia del voto particular: el origen del proceso es el recurso contra un acto de liquidación por el ITPAJD por discrepancia con la comprobación de valor que se hace por la Hacienda valenciana. El paso intermedio es que la Sala de instancia transforma el objeto del litigio introduciendo una impugnación indirecta de la Orden, traída al proceso por ella misma, que acaba convirtiéndose en un recurso directo contra la orden mencionada. Y el final es el fallo, según el cual (i) se estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, declarando que la Orden 4/2014 se ajusta Derecho, salvo su disposición transitoria; y (ii) se estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente contra la resolución del TEAR de Valencia, declarando la nulidad de la disposición transitoria de la referida Orden. Hay que entender, por tanto, que la liquidación por ITPAJD queda anulada por haberse aplicado retroactivamente la tantas veces citada Orden.

Hemos de decir que compartimos la argumentación y el resultado de la misma que se contiene en el voto particular.

Es cierto que el medio de comprobación que nos ocupa está previsto en la Ley (artículo 57.1.b) LGT), que, con toda intención, esboza en su segundo párrafo el procedimiento a seguir para trasponer a la norma de la Administración competente cómo se concreta la llamada “estimación por referencia”. Pero no se puede desconocer que es un “medio” para la comprobación de valores, que, en el ITPAJD se emplea para determinar el “valor real” del bien transmitido. Y que la Administración competente es la que tiene que aprobar y publicar<sup>20</sup> “la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez”, se supone que no de forma arbitraria, sino de manera que permita alcanzar el “valor real” de los bienes en los impuestos que lo tienen establecido, como es el que afecta a los casos enjuiciados por la Sala.

Como dice el voto particular, citando la STC 194/2000, “la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.” Es decir, el “nuevo medio de comprobación” puede servir para simplificar el trámite, pero no para desvirtuar la labor comprobadora, al reducirla a la aplicación de un porcentaje del valor catastral en el municipio.

Parece claro que la “comprobación a través de coeficientes multiplicadores del valor catastral” —si eso es una comprobación— lo que da lugar es a “una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptuar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e invariable de tal valor real. Éste deja de ser ya un elemento comprobador más para erigirse en la única fórmula posible que contiene el valor real.”

Finalmente, para no alargarnos, compartimos la ausencia de razonamiento sobre dos puntos trascendentes: “de un lado, si el medio elegido por el reglamento, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para encontrar, de un modo global y abstracto, el valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto; de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como objeto forzado de nuestro control casacional, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas.”

El razonamiento contra el procedimiento objeto de las sentencias es impecable; no olvidemos que se trata de aplicar un coeficiente, idéntico en todo el municipio, para la comprobación del valor de los inmuebles, da igual la categoría de las calles en que estén situados (el antiguo Impuesto de Radicación modulaba la valoración con ese criterio); es indiferente que sea una casa aislada, o adosada, o un piso, no importa de qué altura, o una nave; es lo mismo si el inmueble ha sido reformado, o rehabilitado, o si está como cuando se construyó; etcétera. Se supone que con la valoración catastral se han depurado todas esas circunstancias que, sin duda, influyen en la determinación del valor. Porque, si no, todo cálculo que se haga sobre un valor mal establecido agrava más el problema.

Sólo nos queda la esperanza de que tan razonables argumentos del voto particular sirvan para llevar a la Sala a cambiar su criterio; la admisión de recursos de casación sobre el mismo asunto permiten hacer presagios favorables.

20. Artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## 9. Resolución del TEAC de 11 de julio de 2017

Traemos esta resolución del TEAC de 11 de julio de 2017, desestimatoria del recurso de alzada del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que accedió a la devolución del Impuesto sobre Sociedades (IS) solicitada, estimando la reclamación del contribuyente.

Se trataba de una sociedad, constituida como fruto de una escisión, en la que recibió un inmueble que más tarde transmitió, tributando la plusvalía obtenida. Con posterioridad se deniega la aplicación del Régimen especial de las reestructuraciones empresariales a la sociedad escindida, con lo que se le exige el IS, tomando como referencia el valor de mercado en el momento de la escisión. A la vista de ello, la sociedad beneficiaria pide que se le devuelva el IS satisfecho, con objeto de evitar una doble tributación de la plusvalía. La Administración lo deniega, por entender que, teniendo origen la solicitud en la liquidación realizada a la sociedad escindida y resultando que contra dicha liquidación se había interpuesto reclamación Económico-Administrativa ante el TEAC, no procedía acceder a la rectificación de la autoliquidación de la sociedad beneficiaria en tanto no se produjese un pronunciamiento del TEAC sobre la reclamación presentada. La resolución es objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que estima la reclamación, accediendo a la devolución.

Contra su fallo el Director del Departamento de Gestión Tributaria interpone recurso de alzada. El Director recurrente sostiene la corrección de la conclusión de la oficina gestora, manifestando, en síntesis, que la presunción de validez y ejecutividad son predicables solo respecto de cada acto administrativo, pero sin posibilidad de extensión a un tercero, que ninguna norma prevé la extensión de efectos que la entidad pretende, y realza los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación del recurso planteado por la sociedad escindida. El TEAC resuelve el recurso del Director de Gestión de la AEAT, desestimándolo.

El asunto es lo suficiente sencillo como para que no se precise mayor explicación: si la plusvalía tributa en la escisión, por aplicación del valor de mercado del bien transmitido, no puede gravarse adicionalmente en la transmisión del bien, que se hizo también a valor de mercado. El hecho que exista una pendencia judicial (al tiempo de la resolución del TEAC el asunto estaba en la Audiencia Nacional pendiente de sentencia) no puede impedir que se acceda a la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Lo que llama la atención es la actitud de la oficina de gestión, primero, y del Departamento de Gestión, después, pretendiendo mantener algo carente de fundamento. Son de esas actuaciones gratuitas, que desprestigian a la institución y dan argumentos a los detractores. Porque es clara la doctrina del TEAC, que reiteradamente ha denunciado la incongruencia de que la Administración deniegue las rectificaciones de autoliquidaciones basándose en la falta de firmeza de las liquidaciones, de las que trae causa la solicitud del contribuyente.

En efecto, es para ver la abundante doctrina propia que expone el TEAC en su resolución y la cita de sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo sobre el asunto objeto de la reclamación (FJ 2). Y la claridad de la tesis al respecto: “la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones únicamente prevé la exigencia de firmeza en el supuesto contemplado en el artículo 129.2 del RD 1065/2007, es decir, el supuesto de rectificación de autoliquidaciones de repercutidores de cuotas, instadas por quienes las soportaron, en casos de indebida repercusión del Impuesto, cuando se les hubiese denegado el derecho a deducir dichas cuotas por tal causa, exigiéndose la firmeza de dicha regularización. Fuera de dicho supuesto, no hay una norma que ampare la exigencia de firmeza del acuerdo de liquidación que constituye la causa de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.”

Y, a propósito de la advertencia del Departamento recurrente, acerca de los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación del recurso planteado por la sociedad escindida, el TEAC (FJ 3) le responde que es consciente de los perjudiciales efectos que se seguirían para la Administración en una eventual estimación de los

recursos interpuestos por la sociedad escindida y explica cómo ha procedido cuando ha ocurrido (resolución de 26/04/2012), haciendo aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria:

- “1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.
- 2 En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.”

No está de más, a este respecto, recordar que el artículo 101 de la Ley General Tributaria establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por tanto, en palabras del TEAC, aunque la resolución con liquidación provisional practicada a la sociedad escindida no fuera firme, ello no es obstáculo para que la misma produzca efectos, ya que es ejecutiva. “Por tanto, el amparo normativo de dicho criterio es la ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos (artículos 56 y 57 de la LRJPAC) y el carácter provisional que se atribuye a las liquidaciones por el artículo 101 de la LGT de 2003 (artículo 122 de la LGT de 1963) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.”

# Revista Técnica Tributaria

---

## ESTUDIOS

### AUTORES

Ana María Delgado García

Marta González Aparicio

Luis Ángel Gollonet Teruel / Cristina Pérez-Piaya Moreno





## Las notificaciones electrónicas tributarias tras la reforma de la legislación administrativa básica

**Ana María Delgado García**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya

### Resumen

Las notificaciones constituyen la principal vía de comunicación entre la Administración y los obligados tributarios, teniendo una gran repercusión práctica en tanto que requisito de eficacia de los actos administrativos. Por otro lado, representan un ámbito en el que se han implementado los medios electrónicos de forma importante, pues facilitan y agilizan la práctica de las notificaciones y suponen un menor coste.

Tras la aprobación de una nueva legislación administrativa básica, de aplicación a la esfera tributaria, es preciso analizar cuál es el régimen jurídico de las notificaciones electrónicas, para determinar si se preservan las garantías y derechos de los ciudadanos en este ámbito. En este artículo se analizará la regulación actual de las notificaciones electrónicas que contiene dicha legislación administrativa básica, destacando las novedades que supone respecto de la regulación anterior.

### Abstract

*The notifications are the main communication channel between the Administration and the taxpayers and have a big practical repercussion like requirement of efficiency of the administrative acts. On the other hand, they are a matter in which they have developed in an important way the electronic means, since they facilitate and speed up the practice of the notifications and have a lower economic cost.*

*After the approval of a new basic administrative legislation, applicable in the tax field, it is necessary to analyse which is the legal regime of the electronic notifications, to determine if they respect the guarantees and rights of the citizens. In this article will analyse the current regulation of the electronic notifications that establishes this basic administrative legislation, and will stand out the novelties concerning the previous regulation.*

### Palabras clave

Notificaciones, medios electrónicos, dirección electrónica habilitada, sede electrónica.

### Keywords

*Notifications, electronic means, electronic enabled address, electronic office.*

## Sumario

1. Introducción
2. Aspectos generales de las notificaciones electrónicas
  - 2.1. Normativa reguladora
  - 2.2. Función de las notificaciones electrónicas
  - 2.3. Requisitos de validez de las notificaciones electrónicas
3. El carácter obligatorio o voluntario del medio electrónico
4. La práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos
  - 4.1. Medios de notificación electrónica admitidos
  - 4.2. El aviso electrónico de notificación
  - 4.3. Acceso a la notificación y consecuencias de la falta de acceso
5. Conclusiones
6. Bibliografía

## 1. Introducción

En el ámbito tributario, al amparo del art. 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que habilita la incorporación de las técnicas electrónicas en la relación entre la Administración y el obligado tributario, se han ido implementado a lo largo de estos últimos años numerosas actuaciones con trascendencia tributaria que, de forma voluntaria u obligatoria, se tramitan de forma electrónica. De forma paralela, la Administración Tributaria puede o debe, en algunos casos, comunicarse con los ciudadanos también electrónicamente.<sup>1</sup>

Precisamente, uno de los ámbitos en los que han irrumpido las técnicas electrónicas es el de las notificaciones, que constituye la principal forma de comunicación de la Administración con los obligados tributarios. En efecto, los medios electrónicos se configuran como idóneos para practicarlas, por la rapidez que suponen en la comunicación entre la Administración y los contribuyentes para dotar de eficacia a los actos administrativos frente a los mismos.

Dada la trascendencia práctica de esta materia, resulta necesario conocer el régimen jurídico de las notificaciones electrónicas a los efectos de valorar si se preservan las garantías y derechos de los ciudadanos. Y, como paso previo, es preciso determinar cuál es la normativa reguladora de las mismas en el ámbito tributario; cuestión compleja, por un lado, dados los constantes cambios normativos y, por otro lado, por la concurrencia tanto de leyes generales administrativas y específicas tributarias, como por la existencia de diversas normas reglamentarias de desarrollo tanto de las unas como de las otras. Precisamente, en este artículo se analizará el régimen jurídico de las notificaciones electrónicas y su práctica en la actual legislación básica administrativa y las novedades que introduce respecto de la anterior normativa, al resultar de aplicación al ámbito tributario.

## 2. Aspectos generales de las notificaciones electrónicas

### 2.1. Normativa reguladora

En relación con la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas tributarias, debe señalarse, de entrada, que la LGT no regula este tipo de notificaciones en materia de aplicación de los tributos. En efecto, de un examen detallado de sus arts. 109 a 112 (contenidos en la Sección Tercera del Capítulo II, relativo a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios), se observa que no se efectúa ninguna referencia a las notificaciones electrónicas.<sup>2</sup> Ante esta falta de regulación de las notificaciones practicadas por medios electrónicos, hay que tener en cuenta lo previsto en el art. 109 LGT, que se remite a las previsiones contenidas en las normas administrativas generales en cuanto al régimen de las notificaciones tributarias, sin perjuicio de las especialidades reguladas en la propia LGT.

Por consiguiente, el marco legal de las notificaciones electrónicas tributarias se encuentra en las normas administrativas generales, en concreto, en la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo

1. El fundamento de la utilización de medios electrónicos en este ámbito responde al principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el art. 103 de la Constitución española, según el cual, los principios básicos que deben presidir la actividad de la Administración pública son los de servicio, objetividad, generalidad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. En ese contexto, los medios tecnológicos permiten acelerar la tramitación de los procedimientos, a la vez que posibilitan una mayor transparencia de los mismos, al simplificar para el obligado tributario el acceso y conocimiento de su estado de tramitación.
2. En cambio, en materia de reclamaciones económico-administrativas, el apdo. 2 de la Disposición adicional decimosexta de la LGT señala que podrán emplearse los medios telemáticos, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, "para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización".

Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP).<sup>3</sup> La aprobación de esta Ley, junto con la Ley 40/2015, de Régimen jurídico del Sector Público, ha supuesto, en términos generales, que la administración electrónica ha dejado acertadamente de estar regulada en una ley especial para insertarse en el Derecho Administrativo básico.<sup>4</sup>

No obstante, el legislador ha optado por hacerlo a través de dos leyes diferenciadas en función de la actividad administrativa con el ciudadano (*ad extra*) y entre administraciones (*ad intra*). Esta división, según el Consejo de Estado, en su Dictamen 275/2015, de 29 de abril, sobre el Anteproyecto de Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, “no entronca con la tradición jurídico-administrativa de nuestro ordenamiento; antes bien, supone una quiebra del esquema hasta ahora seguido en el derecho administrativo positivo español, generando una fractura del tratamiento sistemático que tradicionalmente han recibido el régimen de organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas y la regulación del procedimiento administrativo. Tal ruptura, lejos de servir al fin de clarificación y simplificación que pretende alcanzarse, introduce una notable confusión en el ordenamiento, planteando una serie de inconvenientes que evidencian la rigidez del esquema seguido y su influencia para lograr una adecuada regulación de tales materias”<sup>5</sup>.

Como consecuencia de la aprobación de ambas leyes administrativas, en primer lugar, se ha consolidado la progresiva transformación del derecho a relacionarse por medios electrónicos en un deber;<sup>6</sup> lo cual repercute también, como se verá, en materia de notificaciones. Y, en segundo lugar, con independencia de si la comunicación entre Administración y ciudadano se realiza de forma obligatoria o voluntaria de forma electrónica, la tramitación del procedimiento siempre será electrónica; a estos efectos, se impone la obligación de contar un registro electrónico general y de mantener un archivo electrónico único, se impulsa la forma electrónica de producción de los actos administrativos y se impone el formato electrónico del expediente administrativo. En este contexto, se indica en la Exposición de Motivos de la LPACAP que “la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones. Porque una Administración sin papel basada en un funcionamiento íntegramente electrónico no sólo sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia, al ahorrar costes a ciudadanos y empresas, sino que también refuerza las garantías de los interesados. En efecto, la constancia de documentos y actuaciones en un archivo electrónico facilita el cumplimiento de las obligaciones de transparencia, pues permite ofrecer información puntual, ágil y actualizada a los interesados”.

3. Conforme a lo previsto en la Disposición Adicional Primera LPACAP, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en la propia LPACAP.
4. Sobre esta nueva legislación administrativa básica, no desprovista de ciertas críticas generales (visión excesivamente centrada en la Administración General del Estado, regulación demasiado detallada impropia de una norma legal de carácter básico, falta de medidas realmente garantizadoras de la implantación efectiva de la administración electrónica...), y sobre las cuestiones sobre las que no ha incidido el legislador, véanse, entre otros: MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E.M.: *La implementación de la administración electrónica en las nuevas leyes*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, nº 63, 2016; PALOMAR OLMEDA, A.: *Derechos de los ciudadanos y de los interesados en sus relaciones con la Administración*, Revista Española de Control Externo, nº 54, 2016; RIVERO ORTEGA, R.: *La Administración electrónica en las leyes 39 y 40/2015*, Cuadernos de Derecho Local, nº 41, 2016; SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Los Proyectos de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público: Una primera evaluación*, Documentación Administrativa, nº 2, 2015; y VALERO TORRIJOS, J.: *La reforma de la administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 172, 2015.
5. Pueden consultarse argumentos a favor de la regulación de la administración electrónica en una ley básica y en contra de la disgregación en dos leyes en GAMERO CASADO, E.: *Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 175, 2016, págs. 15 a 17.
6. En relación con este proceso, véase GAMERO CASADO, E.: *Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, cit, pág. 18.



*La utilización del medio electrónico en la práctica de las notificaciones no altera el propio concepto de notificación. O lo que es lo mismo, el concepto y las funciones que cumple una notificación son independientes del tipo de medio utilizado para su práctica: medios electrónicos o medios no electrónicos*

En concreto, la LPACAP dedica sus arts. 41 a 43 al régimen jurídico de las notificaciones y, en particular, a las electrónicas se refiere su art. 43. La LPACAP, tal como se analizará más adelante, introduce algunas importantes novedades en materia de notificaciones y, por otro lado, incorpora algunas previsiones contenidas en la Ley 11/2007. En particular, la Exposición de Motivos de la LPACAP pone de relieve tales novedades al indicar que “merecen una mención especial las novedades introducidas en materia de notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única, según corresponda. Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada”. Si bien las previsiones relativas a dicho Punto de Acceso no entran en vigor hasta el 2 de octubre de 2018.

Por otro lado, la LPACAP, en el apdo. 2.a) y b), respectivamente, de su Disposición Derogatoria Única, deroga de forma expresa dos normas que regulaban con anterioridad las notificaciones: en primer lugar, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que contenía la regulación general de las notificaciones en sus arts. 58 y 59; y, en segundo lugar, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, que se ocupaba de las notificaciones electrónicas en sus arts. arts. 27 y 28.<sup>7</sup>

Las previsiones de la Ley 11/2007 fueron objeto de desarrollo reglamentario por medio del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, algunas de cuyas disposiciones han sido derogadas también por la LPACAP (apdo. 2.g) de su Disposición Derogatoria Única); y éste, a su vez, por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Así, pueden mencionarse las siguientes derogaciones del Real Decreto 1671/2009: el apartado 2º de la Disposición adicional primera de este RD, según el cual sus previsiones se aplicaban de forma supletoria a la gestión electrónica de los procedimientos tributarios; el art. 35 relativo a la práctica de notificaciones por medios electrónicos; el art. 36 sobre la elección del medio de notificación; y el art. 39 referente a la notificación mediante recepción en dirección de correo electrónico.<sup>8</sup> No obstante, se mantienen vigentes, por un lado, el art. 38, que regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de tales notificaciones;<sup>9</sup> y, por otro, el art. 40 dedicado a la notificación por comparecencia electrónica.

7. En cuanto a la aplicación de la Ley 11/2007 al ámbito tributario, véase OLIVER CUELLO, Rafael: *El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos*, Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009, págs. 21 a 23.
8. Otros preceptos del mencionado RD también derogados por la LPACAP son los artículos 2.3, 10, 13, 14, 15, 16, 26, 27, 28, 29.1.a), 29.1.d), 31, 32, 33, 48, 50, los apartados 1 y 4 de la disposición adicional primera, la disposición adicional tercera, la disposición transitoria primera, la disposición transitoria segunda, la disposición transitoria tercera y la disposición transitoria cuarta.
9. Dicho sistema, desarrollado por la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada, está a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto cuando tal notificación tiene carácter voluntario como obligatorio.

De hecho, algunas de las supuestas novedades de la Ley 30/2015 provienen del RD 1671/2009. Lo cual supone, al margen de que se elevan a rango legal cuestiones de mucho detalle más propias de regulación reglamentaria, ciertas dudas de su constitucionalidad puesto que algunas de tales previsiones del RD estaban contempladas para la Administración General del Estado siendo cuestionable que puedan extenderse a todas las Administraciones. En estos términos se ha pronunciado el Consejo de Estado en el mencionad Dictamen 275/2015.

A nivel reglamentario, a las notificaciones electrónicas se refiere en el ámbito tributario el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT). Esta norma dedica tres preceptos a las notificaciones (arts. 114 a 115 ter). El art. 115. bis RGGIT, introducido por el R.D. 1/2010, de 8 de enero, se refiere, en particular, a las notificaciones en la dirección electrónica y ha sido desarrollado mediante el RD 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, y mediante la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. Y, por su parte, el art. 115 ter RGGIT, introducido por el RD 410/2014, de 6 de junio, se centra en las notificaciones voluntarias en sede electrónica.

Por último, debe hacerse mención del Proyecto de reforma del RGGIT, que modifica la regulación de las notificaciones tributarias electrónicas, tal como destaca su Preámbulo porque "el régimen de notificaciones electrónicas aparece regulado en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en su normativa de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no sólo mediante Real Decreto sino también a través de Orden Ministerial". Así, su art. 22 da una nueva redacción al art. 115 bis RGGIT que dispone que la práctica de las notificaciones tributarias electrónicas se regula por las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente (incluso por Orden Ministerial); al tiempo que su art. 23 deroga el art. 115 ter RGGIT.

## 2.2. Función de las notificaciones electrónicas

Las notificaciones electrónicas, como cualquier notificación, se erigen como requisito *sine qua non* de eficacia de otro acto administrativo, a tenor de lo dispuesto en el art. 39.2 LPACAP. La finalidad que cumple la notificación es la de poner en conocimiento del ciudadano otro acto; de forma que a partir de la recepción de la notificación, el acto notificado obliga al administrado, abriéndose los plazos para su impugnación. Por ello, se convierte en garantía para el ejercicio de los derechos de los ciudadanos, en especial, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24 de la Constitución Española.

En definitiva, la utilización del medio electrónico en la práctica de las notificaciones no altera el propio concepto de notificación. O lo que es lo mismo, el concepto y las funciones que cumple una notificación son independientes del tipo de medio utilizado para su práctica: medios electrónicos o medios no electrónicos.

Si bien es cierto que los medios electrónicos, en comparación con el resto de medios de notificación, facilitan y agilizan la práctica de las notificaciones, de forma que no sólo dotan de mayor eficacia al funcionamiento de la Administración y de inmediatez a la comunicación con el obligado tributario, sino que también permiten, en teoría, un mayor control administrativo en la práctica de las notificaciones que puede ayudar a minorar la gran conflictividad existente en este ámbito. Pues, no hay que olvidar que son muchos los actos a notificar a numerosos obligados tributarios en un sistema de gestión en masa y en poco tiempo. Además, suponen una mayor comodidad y flexibilidad, así como un menor coste no sólo de tiempo sino también de recursos de todo tipo (económicos, humanos y materiales, sobre todo de papel).

### 2.3. Requisitos de validez de las notificaciones electrónicas

La LPACAP regula, en su art. 41, las condiciones generales para la práctica de las notificaciones. Este precepto reproduce parcialmente los contenidos del art. 59 de la anterior Ley 30/1992 e incorpora algunas cuestiones sobre las notificaciones electrónicas, si bien con una redacción criticable al no seguir un orden sistemático consistente y al aparecer algunas de sus previsiones repetidas en el mismo o en otros preceptos.<sup>10</sup>

Con una mayor precisión que el art. 59.1 de la Ley 30/1992, el art. 41.1 LPACAP señala que “con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente”.

Por lo tanto, los requisitos de validez de toda notificación, incluidas las electrónicas pero sólo las practicadas utilizando los medios establecidos en el art. 43 LPACAP, son que permitan tener constancia de diversas circunstancias: de su envío cuando se trata de notificaciones convencionales o bien su puesta a disposición si son notificaciones electrónicas; de su recepción cuando son notificaciones en papel o de su acceso por el interesado cuando se practica por vía electrónica; de sus fechas y horas; del contenido íntegro; y de la identidad fidedigna del remitente y del destinatario.

Una cuestión que se plantea es la de determinar qué se entiende por identidad fidedigna y si debe acreditarse mediante firma electrónica o bien mediante un sistema de identificación. De la interpretación conjunta de varios preceptos de la LPACAP parece deducirse que no se precisa firma electrónica. En efecto, de acuerdo con lo establecido en el art. 11 LPACAP, no se menciona de forma expresa a las notificaciones cuando se enumeran los supuestos en los que se requiere firma electrónica. Por otro lado, los preceptos reguladores de las notificaciones no detallan este tema. Y, por último, así se desprende del art. 43.1 LPACAP cuando, al determinar los medios electrónicos de notificación admitidos, indica que “se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación”.<sup>11</sup>

## 3. El carácter obligatorio o voluntario del medio electrónico

El apdo. 1 del art. 41 LPACAP, con una redacción excesivamente larga y desordenada, califica el medio electrónico como el medio preferente a la hora de efectuar notificaciones por parte de la Administración al disponer que “las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía”. En consecuencia, el medio electrónico es preferente por imperativo legal, dejando de ser necesario que el interesado señale el medio electrónico como preferente o que hubiera consentido su utilización.

10. Según MINGUEZ, “el resultado es un *totum revolutum* que infringe las más elementales reglas de cómo se deben redactar las normas jurídicas”. (MINGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, en AA.VV. (Coord. CAMPOS ACUÑA, M.C.): “Comentarios a la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, Wolters Kluwer, Madrid, 2017, pág. 322).

11. En este sentido, MENÉNDEZ SEBASTIÁN afirma que esto constituye una novedad relevante, “dado que una de las mayores dificultades que en la práctica de las notificaciones se ha encontrado la Administración ha sido precisamente el de requerir la firma electrónica para entender que ésta cumplía con el requisito de ser fehaciente”. Aunque pone de relieve que puede suponer una merma de garantías “pues ninguna duda hay de que es más sencillo que otra persona acceda, por ejemplo, con sus claves, y descargue la notificación sin su consentimiento, que si tiene, como hasta ahora que firmar electrónicamente” y recuerda que “si bien es cierto que cuando la notificación se practica en papel puede recogerla en el domicilio otra persona distinta al destinatario, no obstante, no lo es menos, que para ello no sólo debe identificarse y dar su DNI sino también ha de firmar”. (MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E.M.: *La implementación de la administración electrónica en las nuevas leyes*, cit., pág. 33).



*Actualmente, no es posible acudir al correo electrónico como medio para practicar las notificaciones electrónicas (aunque sí se contempla como medio para enviar el aviso electrónico de notificación).*

Este precepto debe ponerse en relación con lo dispuesto en el art. 14 LPACAP, que amplía de forma considerable el abanico de sujetos que por imperativo legal (sin necesidad de ninguna norma reglamentaria de desarrollo) están obligados a relacionarse con la Administración por medios electrónicos para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo.<sup>12</sup> Se trata de sujetos a los que se presume la capacidad de disponer y acceder a tales medios o bien que tienen una especial vinculación con la Administración.

Concretamente, conforme a su apdo. 2, se impone este deber a: a) las personas jurídicas; b) las entidades sin personalidad jurídica; c) quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, pero sólo para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional; d) quienes representen aun interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración; y, e) los empleados de la Administraciones Públicas, si bien en este caso queda a expensas de la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.<sup>13</sup> En definitiva, todos estos sujetos, al estar obligados *ex lege* a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas, también lo están para recibir por tales medios las notificaciones.<sup>14</sup>

Nótese que, fruto de esta nueva regulación, se incluyen todas las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica con independencia de su naturaleza jurídica y su concreta capacidad económica y técnica tanto de tales entidades como, en su caso, de sus administradores. Además, también quedan afectados los abogados, notarios, registradores e incluso otros profesionales ajenos al ámbito jurídico o a la actividad gestora pero que deben estar colegiados para ejercer su profesión. Por lo tanto, sólo determinadas personas físicas podrán optar por el medio electrónico, en los términos que establece la propia LPACAP.

Además, en el art. 14.3 LPACAP se realiza una habilitación reglamentaria, con carácter general, para que las Administraciones puedan establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios

12. Esta regulación constituye una de las principales de novedades de la LPACAP, en palabras de su Exposición de Motivos: "El capítulo I sobre normas generales de actuación identifica como novedad, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas". En su apdo. 1 señala el art. 14 LPACAP que "las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento". Se elimina así la necesidad de consentimiento expreso del administrado para la relación electrónica que presidía la regulación anterior de esta materia.

13. A juicio de MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, este supuesto debería haberse incluido en la Ley 40/2015. (MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, I.; *El régimen jurídico del nuevo procedimiento administrativo común*, Aranzadi, Pamplona, 2016, págs. 123 y 124).

14. A este respecto, considera FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ que "mientras la Administración no tenga resuelto el problema de sus comunicaciones internas no debería exigir a ningún ciudadano que para relacionarse con ella utilice medios electrónicos. Es una cuestión de pura legitimación". (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, Revista de Administración Pública, nº 198, 2015, pág. 363).

electrónicos necesarios.<sup>15</sup> Y, de forma paralela, el art. 41.1 LPACAP -al igual que el art. 27.6 de la Ley 11/2011 en relación con la obligatoriedad de comunicación con las Administraciones públicas- reproduce esta misma previsión, pero referida a la obligación de practicar las Administraciones las notificaciones por medios electrónicos.<sup>16</sup> En consecuencia, sólo a través de una norma de naturaleza reglamentaria real podrá establecerse esta obligación (siendo insuficiente a estos efectos un acto administrativo de carácter general, una instrucción interna...) para determinados procedimientos (que deberán especificarse en dicha norma reglamentaria) y siempre y cuando se acredite que estas personas tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos (con lo cual parece que deberá constar en el expediente de elaboración de dicha norma la motivación de la concurrencia de tales circunstancias; si bien no queda claro cómo y cuándo queda acreditado que un determinado colectivo posee el mencionado acceso y disponibilidad).<sup>17</sup>

Si bien resulta incuestionable las ventajas que puede suponer la implementación de la administración electrónica, lo que es discutible es que, fruto de esta nueva regulación, se imponga a determinados sujetos que todavía carecen de los medios y conocimientos necesarios para relacionarse de forma electrónica con la Administración, especialmente, a los mencionados en las letras a) -sobre todo entidades sin ánimo de lucro-, b) y e) del art. 14.2 LPACAP.<sup>18</sup> Y más teniendo en cuenta que se excluye de forma expresa a estos sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración del derecho a recibir asistencia e información sobre la forma en que realizar sus trámites de forma electrónica (art. 12.2 LPACAP), cuando son quienes, precisamente, por el deber a los que están sujetos pueden precisar una mayor asistencia para poder dar cumplimiento al mismo.<sup>19</sup> Con lo cual, la finalidad de esta previsión del art. 14.2

15. En particular, dispone este precepto que "reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios". Sobre este tema, véase COTINO HUESO, L.: "Cuando la relación electrónica con la Administración es una obligación y no un derecho", en AA.VV. (Dir.: BUENO DE MATA, F., MUNIVE CORTÉS, E.Y., GONZÁLEZ PULIDO, I., MUÑOZ SÁNCHEZ, L.): *Hacia una Justicia 2.0: actas del XX Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática*. Ratio Legis, Salamanca, vol. 2, 2016, págs. 70 a 72.
16. Asimismo, se recoge una previsión similar en el art. 16.5 LPACAP en relación con la obligación de presentar determinados documentos por medios electrónicos. A este respecto, acertadamente concluye MARTÍN DELGADO que "en puridad, se trata de previsiones reiterativas, pues la genéricamente establecida en el art. 14.3 avala la imposición de la obligatoriedad del uso de los medios electrónicos para cualquiera de los trámites integrantes de un procedimiento administrativo, incluyendo su iniciación y la notificación de su resolución finalizadora". (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, en AA.VV. (Coord. VELASCO CABALLERO, F.): "Régimen jurídico y procedimiento administrativo de los gobiernos locales", Instituto de Derecho Local, Madrid, 2016, pág. 257).
17. En opinión de MARTÍN DELGADO, mientras que, de acuerdo con el art. 27.6 de la Ley 11/2011 la Administración, se debía justificar en la norma por la que se imponía esta obligación que existía garantía de acceso a los medios electrónicos necesarios, con el art. 14.3 LPACAP es suficiente considerar que se entiende que está acreditado tal acceso por las características concretas. "Mientras que en el primer supuesto la decisión de la Administración se realizará sobre a base de criterios objetivos, en el segundo es ella quien establece los parámetros". (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., págs. 257 y 258).
18. SANTAMARÍA considera inaceptable la "electronización intente imponerse a los ciudadanos *manu militari*", desconociendo la realidad social española, en especial que "las entidades con o sin personalidad jurídica son mucho más que las sociedades del Ibex". (SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Los Proyectos de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público: Una primera evaluación*, cit., págs. 4y 8).
19. En este mismo sentido, GAMERO considera que "supone una visión muy pobre del papel que debe jugar la Administración pública en un Estado de Derecho, como entidad servicial, transparente y eficaz, prestadora de la asistencia que requieren los ciudadanos para cubrir sus necesidades y cumplir sus obligaciones"; por lo que "esta previsión legal no debería aplicarse en la práctica". (GAMERO CASADO, E.: *Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, cit., págs. 19 y 20). Igualmente, véase MARTÍN REBOLLO, L.: *La nueva Ley de procedimiento administrativo común*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 174, 2015; y VALERO TORRIJOS, J.: *La reforma de la administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?*, cit., pág. 19. Por su parte, SALA entiende que "se introduce una privación totalmente injustificable, que puede llegar hasta el extremo de que un sujeto obligado a la antes citada relación electrónica con la Administración, que no lo haga o no lo logre en el plazo previsto legalmente, pierda su derecho pese a que lo hubiera intentado y pese a que hubiera realizado el trámite presencialmente dentro del plazo". (SÁNCHEZ, P.: *Reflexiones puntuales sobre algunos aspectos de las nuevas Leyes de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público*, Revista Española de Control Externo, nº 54, 2016, pág. 29).

LPACAP claramente es la necesidad de implementar la Administración electrónica por la simplificación y agilización de la tramitación de los procedimientos que supone desde la óptica administrativa, pero desconociendo la realidad social de algunos de estos sujetos que pueden carecer en la práctica de medios para cumplir con el deber que se les impone de relacionarse electrónicamente con la Administración o bien pueden desconocer cómo utilizarlos.

Tras la proclamación general de la preferencia de los medios electrónicos, el art. 41.1 LPACAP establece dos supuestos de excepción a tal criterio en los que se permite a la Administración no utilizar tales medios. El primer supuesto se produce a iniciativa del interesado, cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento; en este caso, la notificación se practica mediante la entrega de la misma en papel en dichas oficinas por los funcionarios, debiendo acreditarse que la notificación se ha practicado de esta forma. Y, el segundo supuesto tiene lugar, a instancia de la propia Administración, cuando resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante para asegurar la eficacia de la actuación administrativa (concepto jurídico indeterminado que deberá concretarse y motivarse en cada caso). Por consiguiente, cuando el ciudadano ha elegido los medios electrónicos para la notificación, en el primer supuesto se produciría una renuncia tácita a recibir la notificación por tales medios; en tanto que en el segundo supuesto la Administración haría caso omiso de la opción del ciudadano por un motivo de interés público. No obstante, como ha señalado cierta doctrina, no está claro que ambas excepciones sean aplicables a los sujetos que obligatoriamente tienen que relacionarse con la Administración por medios electrónicos.<sup>20</sup>

Por otra parte, el art. 41.3 LPACAP preceptúa que cuando se trate de procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel (en línea con lo ya dispuesto en el art. 59.2 de la Ley 30/1992); sin embargo, dicha notificación será electrónica cuando exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.<sup>21</sup> Por lo tanto, los sujetos que no están obligados a relacionarse por medios electrónicos con la Administración, pueden optar por recibir las notificaciones a través de estos medios o bien de manera convencional (a diferencia de los sujetos que están obligados a relacionarse por medios electrónicos, que no tienen dicha opción); y en caso de que opten por la vía electrónica, la Administración queda vinculada a utilizarla. Ahora bien, si no es posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará la notificación en cualquier lugar adecuado a tal fin y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.<sup>22</sup> Nótese que se reiteran en este precepto, aunque con una redacción no coincidente, los requisitos de validez de los medios de notificación regulados, con carácter general, en el art. 41.1 LPACAP.

Precisamente, dado que se trata de una opción, estos sujetos no quedan vinculados con la opción por el medio electrónico, al disponer el art. 41.1 LPACAP, al igual que la Ley 11/2017, que “los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos”. Nótese que se hace referencia a que la comunicación tanto de la

20. MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., págs. 323 y 324.

21. En esta línea, el art. 66.1.c) LPACAP incluye, entre las menciones mínimas obligatorias que debe contener la solicitud de iniciación de un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, se encuentra la identificación del medio electrónico o, en su defecto, lugar físico en que desea que se practique la notificación.

22. Esta previsión también se contenía en el art. 59.2 de la Ley 30/1992.

opción por la utilización como por la no utilización del medio electrónico debe realizarse a través de los modelos normalizados que se establezcan (lo cual supone una novedad respecto de la regulación de la Ley 11/2017).<sup>23</sup>

Asimismo, el art. 41.4 LPACAP establece que “en los procedimientos iniciados de oficio, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, remitidos por las Entidades Locales en aplicación de lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local”. La finalidad de esta norma es proveer a la Administración de una dirección en la que poder efectuar la notificación cuando no dispone de ningún dato al respecto. En consecuencia, parece desprenderse que en estos casos podrá la Administración notificar en papel en el domicilio identificado de esta manera, incluso en el caso de sujetos obligados a relacionarse por medios electrónicos con la Administración.<sup>24</sup> Y, por otro lado, si se trata de sujetos no obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración, en sucesivas notificaciones podrían optar por la notificación electrónica, en los términos del art. 41.1 LPACAP.

Por último, se contemplan dos supuestos concretos de exclusión categórica de la utilización de medios electrónicos para la práctica de las notificaciones.<sup>25</sup> En efecto, el art. 41.2 LPACAP establece que, en ningún caso, se podrán utilizar para la práctica de las notificaciones en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico (es decir, elementos que sean incompatibles con las diferentes normas técnicas de interoperabilidad de Documento Electrónico, de Digitalización de Documentos y de Expediente Electrónico, o que excedan de la capacidad de almacenamiento y transmisión de los sistemas de la Administración; debiéndose acreditar la imposibilidad de conversión en formato electrónico de tales elementos) y tampoco en aquellas que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.<sup>26</sup> Se trata en ambos casos de supuestos (ya contemplados en las letras a) y d), respectivamente, del art. 3.4 del RD 1363/2010) de imposibilidad material de practicar la notificación a través de medios electrónicos.

## 4. La práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos

### 4.1. Medios de notificación electrónica admitidos

El art. 43 LPACAP se centra en la práctica de las notificaciones por medios electrónicos (a diferencia de la Ley 30/1992), abordando esta materia de forma diversa a la prevista en la Ley 11/2007 al introducir novedades relevantes.

En particular, de los medios de notificación electrónica se ocupa, de forma tasada el art. 43.1 LPACAP. En virtud de esta norma, “las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo”. Es decir, se trata de una lista *numerus clausus* de medios

23. Estos modelos serán de utilización obligatoria, de acuerdo con el art. 66.6 LPACAP, según el cual “cuando la Administración en un procedimiento concreto establezca expresamente modelos específicos de presentación de solicitudes, éstos serán de uso obligatorio por los interesados”.

24. Así lo entiende MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 324.

25. En cambio, el art. 27.1 de la Ley 11/2011 contemplaba la posibilidad genérica de que en “una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico”.

26. En este punto, matiza MARTÍNEZ que “hablamos de medios de pago para que las personas interesadas puedan cobrar o reintegrarse cuantías pecuniarias y, por ello no debió utilizar el legislador en este precepto el concepto de “obligado”, muy tributario, y que puede confundir en cuanto a la remisión de cartas de pago al obligado tributario para que las abone y que sí pueden notificarse electrónicamente”. (MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, I.: *El régimen jurídico del nuevo procedimiento administrativo común*, cit., pág. 237).

de notificación: la comparecencia en la sede electrónica y la dirección electrónica habilitada, correspondiendo a la propia Administración la opción entre uno u otro sistema o por ambos.

Por consiguiente, este precepto legal ha reducido los medios electrónicos de notificación a sólo dos, respecto de la anterior regulación contenida en la Ley 11/2007, cuyo art. 28.2 admitía cualquier medio que cumpliera con los requisitos allí establecidos, en conexión con lo dispuesto en el derogado art. 35.2 del RD 1671/2009. A tenor de lo que preveía dicho art. 35.2, las notificaciones electrónicas podían practicarse a través de los siguientes medios: la dirección electrónica habilitada; sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que dejara constancia de la recepción; comparecencia electrónica en la sede; y cualquier otro medio que se estableciera, con la condición de que quedara constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones establecidas en su regulación específica. Por lo tanto, actualmente, no es posible acudir al correo electrónico como medio para practicar las notificaciones electrónicas (aunque sí se contempla como medio para enviar el aviso electrónico de notificación).<sup>27</sup>

En cuanto a la comparecencia en la sede electrónica, el art. 43.1 LPACAP precisa que “a los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación”. Como ha señalado cierta doctrina, destaca la falta de rigor de este precepto, pues confunde la comparecencia en la sede electrónica (el acceso a la misma previa identificación electrónica del administrado para la realización de cualquier trámite) con la notificación por comparecencia en la sede electrónica (que es definida correctamente en el art. 40 del RD 1671/2009 como “el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante”).<sup>28</sup>

Por otro lado, nótese que el art. 43.1 LPACAP, a diferencia del art. 40 del RD 1671/2009, que no ha sido derogado por dicha Ley y que resulta aplicable solamente a la Administración General del Estado, no especifica ningún requisito para este tipo de notificación, por lo que sería suficiente con los requisitos generales del art. 41.1 LPACAP ya analizados anteriormente. Para que la comparecencia electrónica produzca los efectos de notificación, según el apdo. 2 de esta norma reglamentaria, es preciso que se cumplan dos requisitos: el primero, que el interesado, previamente al acceso a su contenido, deberá visualizar un aviso del carácter de notificación de la actuación administrativa que tendrá dicho acceso; y, el segundo, que el sistema de información debe dejar constancia del acceso, con la referencia de la fecha y la hora (en línea con lo dispuesto en el art. 28.2 de la Ley 11/2007 con carácter general para cualquier medio electrónico).

En relación con el segundo de los medios electrónicos, la dirección electrónica habilitada única, no se establece tampoco ningún requisito que deba cumplir ni se define qué es, ni tampoco se efectúa ninguna remisión reglamentaria para su desarrollo. En cambio, el art. 38.1 del RD 1671/2009, que también se mantiene vigente pero que sólo resulta de aplicación a la Administración General del Estado, establece los siguientes requisitos: a) acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación; b) posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo; c) acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido; y d) poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

Por otro lado, llama la atención la utilización del adjetivo “única”. Este término no es nuevo, pues ya se contemplaba una dirección electrónica habilitada que sería única para todas las posibles notificaciones a practicar por la Administración

27. Entiende MÍGUEZ, “que el único resquicio a través del cual podrían introducirse otros medios de notificación es el que ofrece el art. 41.1 LPACAP, cuando señala los requisitos generales de validez de las notificaciones, sea cual sea el medio utilizado, pero es dudoso que esta norma sea suficiente para eludir la taxatividad con que está redactado el art. 43.1”. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 334).

28. MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., págs. 334 y 335).

General del Estado y sus organismos públicos (al introducirse por el art. 12.3 del Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos, en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado); si bien dicha previsión fue derogada por el art. 38.2 del RD 1671/2009.<sup>29</sup> Por lo tanto, podría plantearse la duda de si la reintroducción del adjetivo única se refiere a todas las Administraciones (lo cual supondría que tendría que existir un único sistema de dirección electrónica habilitada válido para todas las Administraciones Públicas) o si, por el contrario, se refiere a cada nivel territorial (lo cual parece más lógico de acuerdo con el ámbito competencial constitucionalmente reservado a las comunidades autónomas y, en todo caso, siempre pueden adherirse al sistema estatal de dirección electrónica habilitado el resto de Administraciones).<sup>30</sup>

## 4.2. El aviso electrónico de notificación

La LPACAP, como novedad y dando cobertura legal a una práctica ya existente para las notificaciones electrónicas, prevé en su art. 41.6 el aviso electrónico de notificación. Este aviso electrónico se realizará tanto para las notificaciones en papel como las electrónicas. Así, “las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única”.

A los efectos de que la Administración pueda cumplir con esta obligación legal, es presupuesto necesario que el interesado haya identificado un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico.<sup>31</sup> Si bien, de la redacción literal del art. 41.6 LPACAP, parece desprenderse que se deja en manos de la Administración la elección del medio concreto a través del cual se envía el aviso electrónico.<sup>32</sup> En este punto, debe ponerse de relieve que es correcto el uso del término “dispositivo”, pues se confunde el aparato con el sistema o medio de comunicación que se utiliza a través del mismo.

Ahora bien, debe remarcarse que este dispositivo electrónico o la dirección de correo electrónico servirán sólo para el envío del aviso electrónico, no para practicar la notificación. En estos términos se pronuncia el último párrafo del art. 41.1 LPACAP, al indicar que “adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones”, en línea con lo dispuesto en el art. 66.1.b) LPACAP, relativo al contenido mínimo de las solicitudes de los administrados que inician el procedimiento.

29. MÍGUEZ opina que es controvertido el papel del operador designado para la prestación del servicio postal universal en la gestión de este tipo de sistemas de notificación, en los términos del art. 22.4 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 336).

30. En este mismo sentido se pronuncia MARTÍN DELGADO quien concluye que “cada Administración, en el caso de que decida implantar el sistema, deberá garantizar que la dirección electrónica atribuida al interesado es válida a efectos de recepción de todas las notificaciones por parte de los órganos integrados en su nivel territorial”. (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., pág. 276).

31. A este respecto, considera MÍGUEZ que “en este caso, a diferencia de lo que sucede con los medios electrónicos de notificación, la flexibilidad de la ley es total y no se cierran los medios que se pueden admitir para el envío del aviso”. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 329).

32. A juicio de MÍGUEZ, “de la redacción del art. 66.1.b) LPACAP, que no es exactamente igual a la del art. 41.1, último párrafo (en otra muestra de la pobre técnica legislativa empleada en la elaboración de la LPACAP), se desprende que el correo electrónico se deberá admitir siempre, mientras que no sucede lo mismo con otros dispositivos”. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 329).



*No hay que olvidar que no todos los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración están familiarizados con las tecnologías de la información y la comunicación ni tienen acceso a las mismas.*

Esta medida, en principio, debe considerarse muy positiva, dado que tiene como finalidad facilitar a los interesados el conocimiento de la puesta a disposición de una notificación, en especial, cuando se trata de una notificación electrónica; pues, de lo contrario, deberían los interesados acceder regularmente a la oportuna sede electrónica o dirección electrónica habilitada para comprobar si se ha puesto a disposición una notificación teniendo en cuenta los efectos del transcurso del plazo de 10 días que contempla el art. 43.2 *in fine* LPACAP.<sup>33</sup>

No obstante, esta previsión garantista queda contrarrestada por dos cuestiones. En primer lugar, porque no se especifica en el mencionado art. 41.6 LPACAP cuándo debe realizarse este aviso electrónico, si bien lo deseable es que se realice de manera simultánea al envío de la notificación en papel o de la puesta a disposición de la notificación electrónica. Y, en segundo lugar, porque el propio art. 41.6 preceptúa que “la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida”.

Con lo cual, se deriva de esta última previsión, de un lado, que no se especifica ninguna causa concreta que justifique la falta de la práctica del aviso. De otro lado, no se prevé consecuencia jurídica alguna para la Administración ante la falta de cumplimiento del envío del aviso electrónico (cuando de ello puede derivarse un gran perjuicio para el interesado que confía en recibir dicho aviso y deja de consultar si se ha puesto a disposición una notificación electrónica y por el transcurso de diez días se considera rechazada, como se verá más adelante). Y, por último, al establecerse que la ausencia del envío del aviso carece de eficacia invalidante de la notificación, se ha perdido la oportunidad de condicionar la validez de las notificaciones electrónicas a la prueba por parte de la Administración del envío del aviso para dotar de una mayor garantías a este tipo de notificación.<sup>34</sup>

#### 4.3. Acceso a la notificación y consecuencias de la falta de acceso

En cuanto al acceso a la notificación electrónica y a las consecuencias de que no se produzca, el art. 43.2 LPACAP se centra en esta cuestión, en términos similares a la regulación precedente (art. 59.3 de la Ley 39/1992 y, posteriormente, el art. 28, apdos. 2 y 3 de la Ley 11/2007). Según el 43.2 LPACAP, “las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido”.

33. Y, como acertadamente destaca MARTÍN DELGADO, “es una forma de fomentar el uso de los medios electrónicos por parte de los interesados no obligados que debe valorarse positivamente, siempre que no se utilice de forma desfavorable para el ciudadano y el concreto sistema de notificación evidencie que el acceso a su contenido posee efectos notificadores desde ese momento y no desde el momento en que se recibe la notificación en papel”. (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., pág. 273).

34. A juicio de VALERO, “podría haberse consagrado legalmente el carácter preceptivo del mismo, al menos cuando así lo hubiese solicitado el interesado, como medida tendente a reforzar el principio de confianza legítima cuando la notificación fuese infructuosa y se pretenda proceder al a publicación oficial con carácter sustitutivo”. (*Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, cit., págs. 19 y 20). Igualmente, véase VALERO TORRIJOS, J.: *La reforma de la administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?*, cit., pág. 20). Y, en este punto, como opina MARTÍN DELGADO, “no cabe realizar una interpretación amplia favorable al interesado de la exigencia efectuada en el art. 41.1 de que las notificaciones “*permitan tener constancia de su envío y puesta a disposición*”, vinculando la constancia con el aviso de notificación, porque el art. 41.6 es taxativo a la hora de considerar plenamente válidas las notificaciones practicadas sin llevar el mismo”. (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., págs. 277 y 278).

Es decir, no se considera practicada en el momento del depósito de la notificación electrónica, sino desde el momento en que el interesado entra en su buzón de notificaciones y abre el mensaje electrónico y accede a su contenido (con independencia de si el interesado procede o no a la lectura del contenido concreto del acto notificado en ese momento o en un momento posterior). Si bien es cierto que esta norma no requiere de forma expresa que sea el destinatario de la notificación quien acceda a estos efectos.<sup>35</sup>

En este punto, debe traerse a colación que el art. 43.3 LPACAP precisa que, aunque la notificación electrónica se entienda practicada al acceder a su contenido, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar en el plazo máximo de duración de los procedimientos (a que se refiere el art. 40.4 LPACAP), es suficiente la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.<sup>36</sup> Por consiguiente, aunque no se haya recibido el aviso electrónico de puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica, una vez que se encuentre allí, se cumple con la obligación de notificar.

Ahora bien, añade el 43.2 LPACAP que “cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido”. Por consiguiente, si no se produce en diez días naturales el acceso a la notificación, se continúa calificando esta circunstancia como un rechazo tácito de las notificaciones, rechazo que se imputa al interesado (si bien en el art. 28.3 de la Ley 11/2007 se exigía que existiera constancia de la puesta a disposición). Y la consecuencia legal que se deriva de este rechazo es que prosiguen los trámites, a tenor de lo dispuesto en el art. 41.5 LPACAP;<sup>37</sup> pero no se acude a la publicación del acto en el BOE, que, en cambio, sí se realiza para las notificaciones en papel infructuosas, conforme a lo preceptuado en el art. 44 LPACAP. Por consiguiente, el acto notificado despliega su eficacia a pesar de que el interesado no haya tenido conocimiento alguno del acto notificado (e incluso de que se le ha practicado la notificación si no ha recibido el aviso electrónico y tampoco ha accedido a la sede electrónica para comprobar si ha recibido una notificación).

A esta regulación pueden realizarse las siguientes consideraciones. En primer lugar, se impone una especial diligencia a los ciudadanos de consultar de forma periódica (y cada menos de diez días) si se ha puesto o no a disposición alguna notificación dirigida a ellos, a pesar de la introducción de la figura del aviso electrónico de notificación por las

35. Se aclara así la duda que generó la redacción de la Ley 11/2007 sobre si los efectos de la notificación se producían desde el momento del acceso a su contenido o desde el momento del acceso a contenido del acto objeto de notificación.

36. Y, como sostiene MÍGUEZ, “esto es especialmente relevante si se recuerda que la LPACAP obliga a las Administraciones públicas a utilizar los medios electrónicos de notificación en todos los casos, incluidos aquellos en que el interesado ha elegido de manera expresa la notificación en papel; dado que el apartado que nos ocupa no excluye estos últimos supuestos de la regla que establece, la consecuencia es que el administrado ya no podrá fiarse del intento de notificación en papel para determinar cuándo se debe entender cumplida la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, porque es posible que antes de ese intento tuviese ya a su disposición la notificación en la sede electrónica”. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 339).

37. En concreto, señala esta norma que “cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento”.

cautelos ya comentadas, teniendo en cuenta los efectos del transcurso de los diez días sin que se produzca el acceso.<sup>38</sup> En esta línea, el Consejo de Estado, en su Dictamen 275/2015, manifestó su preocupación sobre “cómo conciliar la multiplicidad de Administraciones Públicas potencialmente notificadoras con los derechos de los interesados que, si no quieren ver rechazadas las notificaciones que se les practiquen, se ven abocados a acceder a sus direcciones electrónicas al menos cada diez días”.

La segunda de las consideraciones consiste en que, a diferencia de las notificaciones practicadas por medios no electrónicos, para que se entienda producido el rechazo de la notificación electrónica, no se requiere la existencia de una actitud deliberada del interesado o su representante para no acceder al contenido de la notificación. Como acertadamente pone de relieve cierta doctrina, “no es lo mismo un rechazo (término que presupone la actitud deliberada de no ser notificado) que una simple omisión de acceso (que puede ser involuntaria y deberse a un mero descuido)”.<sup>39</sup>

En tercer lugar, esta presunción de rechazo sólo se aplica cuando el medio electrónico sea obligatorio o cuando lo elija de forma expresa el interesado; por lo tanto, no tendría cabida cuando se utilice el medio electrónico como complemento del notificación presencial. En cuarto lugar, una vez producido el rechazo, continúa sin preverse si la notificación se mantiene temporalmente (mientras esté abierto el plazo para interponer el correspondiente recurso contra el acto notificado), indefinidamente o bien se suprime.<sup>40</sup> Y, en último término, ya no se contempla la circunstancia, por la que se desvirtuaba los efectos del rechazo de la notificación, de que se comprobara la imposibilidad técnica o material del acceso, de oficio o a instancia del destinatario, (art. 59.3 de la Ley 30/1992 y art. 28.3 de la Ley 11/2007).<sup>41</sup> A pesar que esta circunstancia resultaba criticable (por tratarse de un término jurídico indeterminado y porque su prueba en ocasiones podía resultar compleja y normalmente se producía *a posteriori*, en vía de recurso, puesto que al

38. Ello supone, según FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, que la carga derivada del régimen de notificaciones, que recaía sobre la Administración autora de un acto para que este pudiera desplegar sus efectos propios, “ha cambiado radicalmente de sentido, ya que ahora es el interesado el que tiene que acudir al domicilio electrónico de la Administración para recibir las notificaciones, so pena de caer en una situación de irremediable indefensión”. (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R: *Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, cit., pág. 365). Y, en palabras de MENÉNDEZ SEBASTIÁN, se trata de “una carga exorbitante e injustificada para el ciudadano, pasando ya no sólo de notificar en el domicilio de éste a que éste tenga que acceder al “domicilio electrónico” de la Administración para ser notificado, sino y lo que es más grave, sin garantía de que no se producirá la eficacia del acto sin haberse podido enterar de la notificación”. Y añade que “si ya es una carga excesiva en todo caso, incluso cuando el interesado lo es por haber presentado una solicitud, en cuyo supuesto podría pensarse que estará más atento de recibir la notificación, lo que ya es inadmisibles es que las mismas reglas se apliquen en los procedimientos iniciados de oficio”. (MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E.M.: *La implementación de la administración electrónica en las nuevas leyes*, cit., pág. 34).

39. GAMERO CASADO, Eduardo: *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005, págs. 221 y 222 y en *Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, Cuadernos de Derecho Local, nº 22, 2010, pág. 112.

40. Al no preverse el tiempo durante el cual deben estar a disposición del interesado estas notificaciones, siguiendo a GAMERO, “al ciudadano le resulta imposible acceder a su contenido y saber siquiera que se le intentó notificar el acto, lo cual hace nuevamente de peor condición al usuario del medio electrónico respecto al presencial”. (GAMERO CASADO, E.: *Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, cit., pág. 22).

41. De manera que la anterior presunción *iuris tantum* del rechazo de la anterior normativa, se convierte ahora en una presunción *iuris et de iure*. A este respecto, considera MÍGUEZ que “esto resulta inaudito, porque si, después de producida la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica en la dirección electrónica habilitada se produce un fallo técnico en el sistema informático correspondiente que impidiese el acceso al contenido de aquélla, el plazo correría igualmente y la notificación se entendería rechazada con independencia de cuándo se produjese el restablecimiento del servicio, con evidente y grave perjuicio para el interesado. A éste no le quedaría otro remedio que hacer uso de la posibilidad a que se refiere el apartado 1 del art. 41 LPACAP cuando habla de que *la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento*, y eso suponiendo que se haya llegado a enterar de la puesta a disposición de la notificación electrónica”. (MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, cit., pág. 338). Y, en opinión de MARTÍN DELGADO, “cuando concurren estas circunstancias, deberá entenderse que la notificación es infructuosa, y procederá la práctica de la misma a través de la publicación en el BOE”. (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., pág. 277).

haber transcurrido posiblemente los diez días, se entendería producido el rechazo y practicada la notificación a todos los efectos), su supresión ha de ser valorada negativamente, ya que resulta perjudicial para el interesado.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, según el art. 32.4 LPACAP, “cuando una incidencia técnica haya imposibilitado el funcionamiento ordinario del sistema o aplicación que corresponda, y hasta que se solucione el problema, la Administración podrá determinar una ampliación de los plazos no vencidos, debiendo publicar en la sede electrónica tanto la incidencia técnica acontecida como la ampliación concreta del plazo no vencido”. Con lo cual se posibilitaría de esta manera para las notificaciones electrónicas la ampliación del plazo de diez días naturales si concurren estas circunstancias.

Por otro lado, el art. 41.7 LPACAP, de forma novedosa, prevé que “cuando el interesado fuera notificado por distintos cauces, se tomará como fecha de notificación la de aquélla que se hubiera producido en primer lugar”, fruto de la posibilidad de practicar por diferentes medios las notificaciones (en papel o a través de alguno de los medios electrónicos habilitados). En este contexto, hay que traer a colación que el art. 42.1 LPACAP señala que, cuando el interesado opte por la notificación en papel, igualmente la Administración debe poner la notificación a su disposición en la sede electrónica; por lo tanto sí, en estos supuestos, el interesado accede al contenido de la notificación en la sede electrónica y también recibe la notificación en papel, habrá que estar a la producida en primer lugar para determinar la fecha de notificación. Además, prevé el art. 42.3 LPACAP que “cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos”.<sup>42</sup>

A su vez, el art. 43.4 LPACAP dispone que “los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso”, en conexión con lo establecido en el art. 13 LPACAP, que reconoce el derecho a los ciudadanos a comunicarse con éstas a través de dicho punto de acceso. De una lectura conjunta tanto de la LPACAP como de la Ley 40/2015, se observa que no se ofrece una definición de este Punto de acceso, a diferencia de lo que sucede con el RD 1671/2009, cuyo art. 9 establece que “contendrá la sede electrónica que, en este ámbito, facilita el acceso a los servicios, procedimientos e informaciones accesibles de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma”.

## 5. Conclusiones

La nueva regulación que sobre las notificaciones se contiene en la nueva legislación administrativa básica es aplicable al ámbito tributario. Fruto de esta normativa, el carácter preferente del medio electrónico para la práctica de las notificaciones (arts. 41.1, 42.1 y 42.3 LPACAP) y su obligatoriedad para un colectivo muy amplio de sujetos (14.2 LPACAP), determina un cambio de paradigma en las relaciones con la Administración y, en especial, en materia de notificaciones.

La utilización de medios electrónicos en este ámbito posee numerosas ventajas especialmente para la Administración, dado que facilitan y agilizan la práctica de las notificaciones, permiten un mayor control administrativo en la práctica

42. A este respecto, MARTÍN DELGADO sostiene que “aunque no queda claro si el acceso a la notificación por comparecencia en sede electrónica exime a la Administración de notificar en papel, debe entenderse que no es así, por dos razones, de un lado, porque resulta más garantista para el interesado que, aunque ha accedido al contenido de la notificación por medios electrónicos, tendrá la posibilidad de recibir la resolución administrativa también en papel; de otro, porque el tenor literal del art. 42.1 da a entender que ambos medios de notificación son acumulativos: las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en sede electrónica”. (MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, cit., pág. 273).

de las notificaciones que puede contribuir a reducir la conflictividad existente en esta cuestión y suponen un menor coste. Los medios electrónicos admitidos se han limitado con ocasión de la nueva regulación, debiendo destacarse la introducción del aviso electrónico de notificación como una medida, en principio, positiva.

No obstante, algunos aspectos de esta regulación pueden suponer una merma de garantías para los ciudadanos, así como en algún caso un trato diferencial respecto de las notificaciones practicadas en papel. En este punto, debe destacarse el hecho de que transcurridos diez días desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, se entiende practicada; habiéndose eliminado la circunstancia que desvirtuaba los efectos del rechazo de la notificación en los supuestos en que se comprobara la imposibilidad técnica o material del acceso, de oficio o a instancia del destinatario. Y, por otro lado, no hay que olvidar que no todos los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración están familiarizados con las tecnologías de la información y la comunicación ni tienen acceso a las mismas.

## 6. Bibliografía

- › CHINCHILLA PEINADO, J.A.: *Actos administrativos: forma, validez y eficacia*, en AA.VV. (Coord. VELASCO CABALLERO, F.): "Régimen jurídico y procedimiento administrativo de los gobiernos locales", Instituto de Derecho Local, Madrid, 2016.
- › COTINO HUESO, L.: "Cuando la relación electrónica con la Administración es una obligación y no un derecho", en AA.VV (Dir.: BUENO DE MATA, F., MUNIVE CORTÉS, E.Y., GONZÁLEZ PULIDO, I., MUÑOZ SÁNCHEZ, L.): *Hacia una Justicia 2.0: actas del XX Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática*. Ratio Legis, Salamanca, vol. 2, 2016.
- › FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R: *Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, Revista de Administración Pública, nº 198, 2015.
- › FONDEVILA ANTOLÍN, J.: *Una aproximación al nuevo régimen jurídico de las notificaciones administrativas en la Ley 39/2015 LPACAP*, Actualidad Administrativa, nº 2, 2016.
- › GALLARDO CASTILLO, M.J.: *Los procedimientos administrativos en la Ley 39/2015: análisis y valoración de la reforma*, Tecnos, Madrid, 2016.
- › GAMERO CASADO, E.: *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005.
- › GAMERO CASADO, E.: *Comunicaciones y notificaciones electrónicas*, Cuadernos de Derecho Local, nº 22, 2010.
- › GAMERO CASADO, E.: *Panorámica de la Administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 175, 2016.
- › MARTÍN DELGADO, I.: *La reforma de la administración electrónica*, en AA.VV. (Coord. VELASCO CABALLERO, F.): "Régimen jurídico y procedimiento administrativo de los gobiernos locales", Instituto de Derecho Local, Madrid, 2016.
- › MARTÍN REBOLLO, L.: *Análisis de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, Aranzadi Digital, nº 1, 2015.

- › MARTÍN REBOLLO, L.: *La nueva Ley de procedimiento administrativo común*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 174, 2015.
- › MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, I.: *El régimen jurídico del nuevo procedimiento administrativo común*, Aranzadi, Pamplona, 2016.
- › MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E.M.: *La implementación de la administración electrónica en las nuevas leyes*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, nº 63, 2016.
- › MÍGUEZ MACHO, L.: *Comentarios a los arts. 37 a 46*, en AA.VV. (Coord. CAMPOS ACUÑA, M.C.): "Comentarios a la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas", Wolters Kluwer, Madrid, 2017.
- › OLIVER CUELLO, Rafael: *El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos*, Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009.
- › PALOMAR OLMEDA, A.: *Derechos de los ciudadanos y de los interesados en sus relaciones con la Administración*, Revista Española de Control Externo, nº 54, 2016.
- › RIVERO ORTEGA, R.: *La Administración electrónica en las leyes 39 y 40/2015*, Cuadernos de Derecho Local, nº 41, 2016.
- › SALA SÁNCHEZ, P.: *Reflexiones puntuales sobre algunos aspectos de las nuevas Leyes de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público*, Revista Española de Control Externo, nº 54, 2016.
- › SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Los Proyectos de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público: Una primera evaluación*, Documentación Administrativa, nº 2, 2015.
- › VALERO TORRIJOS, J.: *La reforma de la administración electrónica, ¿una oportunidad perdida?*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 172, 2015.

■



## Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español

**Marta González Aparicio**

Contratada predoctoral. Universidad de León

### Resumen

En una sociedad en la que Internet es protagonista, las criptomonedas y, en especial, los bitcoins, están adquiriendo un gran protagonismo en el tráfico comercial y mercantil desde su aparición en 2009. El proceso de creación de estas monedas virtuales y las operaciones de intermediación de las que son objeto, implican a distintos agentes, generan riqueza, evidenciando capacidad económica, lo que no sitúa frente a la cuestión de su tributación.

Los recientes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de octubre de 2015 (asunto David Hedqvist, C-263/14) han contribuido a aquilatar la naturaleza jurídica de estas monedas, y, consiguientemente, su tratamiento fiscal.

### Abstract

*In a society in which Internet is a protagonist, cryptocurrency and, in particular, bitcoins, are acquiring great protagonism in the commercial and merchant traffic since its appearance in 2009. The process of creation of these virtual currencies and the businesses conducted with these currencies, involve different agents, generate wealth, evidencing economic capacity, which front seat us of the question of their taxation.*

*Recent rulings by the Directorate-General for Taxes and the judgment of the European Court of Justice of 22 October 2015 (David Hedqvist case, C-263/14) have helped to establish the legal nature of these currencies and its taxation.*

### Palabras clave

Criptomonedas - Bitcoin - Blockchain - Tributación - Imposición directa - Imposición indirecta

### Keywords

Cryptocurrency – Bitcoin – Blockchain – Taxation – Direct taxation – Indirect taxation

## Sumario

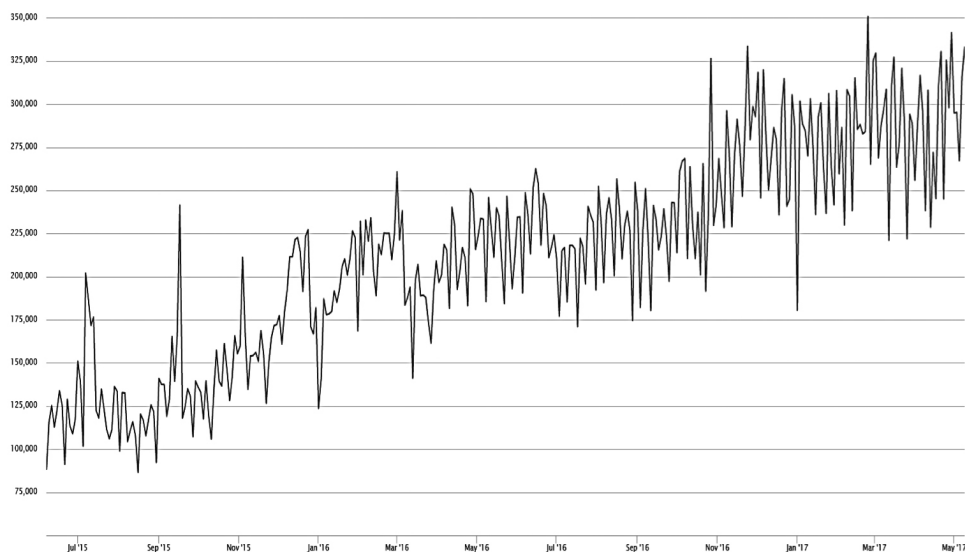
1. Consideraciones previas
2. Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español
  - 2.1. Naturaleza jurídico tributaria de los bitcoins
  - 2.2. Imposición directa
    - 2.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
      - 2.2.1.1. Transmisión de bitcoins por particulares que no desempeñan esa actividad de manera profesional
      - 2.2.1.2. Transmisión de bitcoins e intermediación en la transmisión por particulares que realizan tal actividad de manera profesional –los llamados “exchangers”-
      - 2.2.1.3. Creación de bitcoins por los denominados “mineros”
    - 2.2.2. Impuesto sobre Sociedades
      - 2.2.2.1. Transmisión de bitcoins por entidades que los hayan adquirido de manera expresa para su posterior venta, que las han admitido como medio de pago de los productos o servicios prestados o que intermedien en su transmisión
      - 2.2.2.2. Creación y transmisión originaria de bitcoins por los “mineros”
    - 2.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
    - 2.2.4. Impuesto sobre el Patrimonio
    - 2.2.5. Impuesto sobre Actividades Económicas
  - 2.3. Imposición indirecta
    - 2.3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido
      - 2.3.1.1. Las Consultas Vinculantes de la DGT de 30 de marzo de 2015 (V1028-15 YV1029-15) y 1 de octubre de 2015 (V2846-15)
      - 2.3.1.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2015 (Asunto David Hedqvist, C-263/14)
    - 2.3.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
3. Conclusiones
4. Bibliografía

## 1. Consideraciones previas

En los últimos años, las monedas virtuales o criptomonedas están adquiriendo mayor importancia en nuestro día a día, como medio de pago susceptible de utilización en el tráfico comercial. Dentro de estas nuevas monedas destaca el denominado bitcoin. Los bitcoins<sup>1</sup> aparecieron en 2009<sup>2</sup>, desarrollados por un individuo –o varios- que actuó bajo el seudónimo *Satoshi Nakamoto*, el cual elaboró un artículo de investigación<sup>3</sup> en el que se encontraba la primera especificación del protocolo de bitcoin y la prueba del concepto. Aunque su uso aún no está extendido, el incremento de las transacciones comerciales realizadas con estas monedas es inminente. Desde la quiebra de una casa de cambios de bitcoins –Mt. Gox-, hasta la aparición del supuesto creador de estas criptomonedas<sup>4</sup>, cada vez son más las noticias en torno a esta nueva moneda digital, que combina criptografía, ingeniería de software y economía<sup>5</sup>, lo que permite tomar conciencia de su complejidad. Tal y como señala FRANCO<sup>6</sup>, Bitcoin es un programa de ordenador, cuyo código es libre, esto es, es de dominio público, y descentralizado, pues esta criptomoneda opera a través de una red de ordenadores, llamados nodos, que ejecutan el software par a par –peer to peer-, careciendo de un servidor central que controle el proceso. Son estos dos caracteres –código libre y descentralizado- las principales notas definitorias de bitcoin.

Si bien es cierto que no nos encontramos ante una moneda de las que podríamos denominar “tradicionales” o “de curso legal”, puesto que no está regulada por texto normativo alguno ni hay ningún organismo institucional que lo respalde, tampoco se puede negar que su relevancia en el tráfico mercantil cada vez es mayor. Prueba de su auge lo encontramos en un informe del Foro Económico Mundial de septiembre de 2015<sup>7</sup>, titulado *Technology Tipping Points and Societal Impact*, en el que señalaba que la denominada “blockchain” o “cadena de bloques” –la tecnología en la que se basa el funcionamiento del bitcoin-, supone el 0,25% del Producto Interior Bruto global, pero que esas cifras se incrementarían al 10% en 2027. Estos datos concuerdan con la senda ascendente que ha seguido el número de transacciones realizadas con bitcoins en los últimos dos años, el cual aparece reflejado en el siguiente gráfico:

1. Tal y como señala la Fundación para el Español Urgente (FUNDEU), fundación promovida por la Agencia Efe, patrocinada por BBVA y asesorada por la RAE, cuyo objetivo es el buen uso del español en los medios de comunicación, “La forma *bitcôin*, plural *bitcoïnes*, es la adaptación al español de *bitcoin*, plural *bitcoïnes*, nombre de una moneda electrónica”.
2. Si bien, tal y como se indica en la página web bitcoin.org “Bitcoin es la primera implementación de un concepto conocido como “moneda criptográfica”, la cual fue descrita por primera vez en 1998 por Wei Dai en la lista de correo electrónico “cypherpunks”, donde propuso la idea de un nuevo tipo de dinero que utilizara la criptografía para controlar su creación y las transacciones, en lugar de que lo hiciera una autoridad centralizada” (<https://bitcoin.org/es/faq#que-es-bitcoin> -consultado el 3/04/2016-).
3. El texto íntegro del artículo se puede consultar en el siguiente enlace: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (Consultado el 3/02/2016).
4. En torno a la identidad del creador de los bitcoins han surgido múltiples noticias. La última de ellas, que alcanzó relevancia mundial señalaba que quien se escondía tras el nombre japonés de Satoshi Nakamoto era Craig Steven Wright, un empresario australiano que aportó pruebas aparentemente fiables en torno a su autoría ([http://economia.elpais.com/economia/2016/05/02/actualidad/1462173310\\_162326.html](http://economia.elpais.com/economia/2016/05/02/actualidad/1462173310_162326.html) -Consultado el 04/05/2016-).
5. Vid. FRANCO, P., Entendiendo Bitcoin: Criptografía, Ingeniería y Economía. *Anales de mecánica y electricidad*. Septiembre-octubre, 2014, pp. 16-22.
6. Vid. FRANCO, P., Entendiendo Bitcoin: Criptografía, Ingeniería y Economía....op. cit. p. 16.
7. El informe se puede consultar en el siguiente enlace: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GAC15\\_Technological\\_Tipping\\_Points\\_report\\_2015.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GAC15_Technological_Tipping_Points_report_2015.pdf) (Consultado el 15/04/2016).

**Número de transacciones desde junio de 2015 hasta junio de 2017**Fuente: *blockchain.info*

El Foro Económico Mundial, en el referido Informe, destaca varios aspectos favorables derivados de esta senda positiva en el uso de estas criptomonedas, como la desintermediación de las instituciones financieras, ya que los nuevos servicios y los intercambios de valor se crean directamente en la cadena de bloque, efectos beneficiosos para los mercados emergentes y mayor transparencia en las operaciones derivado del funcionamiento de la blockchain –en la que se basa bitcoin– como libro contable público y global que almacena todas las transacciones.

Sin embargo, las dos principales instituciones reguladoras de la política monetaria mundial, el Banco Central Europeo (en adelante, BCE), y la Reserva Federal Americana (en adelante, Fed), han mostrado sus reservas en torno a la utilización de esta nueva moneda, advirtiéndole sobre los peligros de su uso generalizado, derivados fundamentalmente de la no regulación y falta de vigilancia en el proceso de emisión de bitcoins, de los riesgos del soporte virtual y de la eventual utilización de este tipo de monedas como medio de pago en actividades ilícitas, en el blanqueo de capitales y en la financiación del terrorismo. En concreto, y muy recientemente, el BCE ha emitido una comunicación<sup>8</sup> en la que propone la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 sobre la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de dinero o financiación del terrorismo, así como la modificación de la Directiva 2009/101/CE, en aras de que las normas de la Unión no promuevan el uso de estas monedas. El BCE fundamenta su recomendación en que el empleo de estas monedas digitales, y su previsible aumento, provoca que los Bancos Centrales pierdan el control sobre la oferta de dinero, amenazando la estabilidad de precios, además de suponer una amenaza en la lucha contra el terrorismo y la criminalidad, en el sentido de que permite a estos grupos transferir dinero dentro de las redes digitales de divisas con mayor anonimato que con el dinero tradicional, señalando *“si bien es apropiado para los cuerpos legislativos de la Unión, en consonancia con las recomendaciones del GAFI, regular las monedas virtuales sobre temas como el del lavado de dinero y las perspectivas de financiamiento de lucha contra el terrorismo, no se debe buscar*

8. Esta comunicación se puede consultar en el siguiente enlace: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en\\_con\\_2016\\_49\\_f\\_sign.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en_con_2016_49_f_sign.pdf) (Consultado el 26/10/2016).

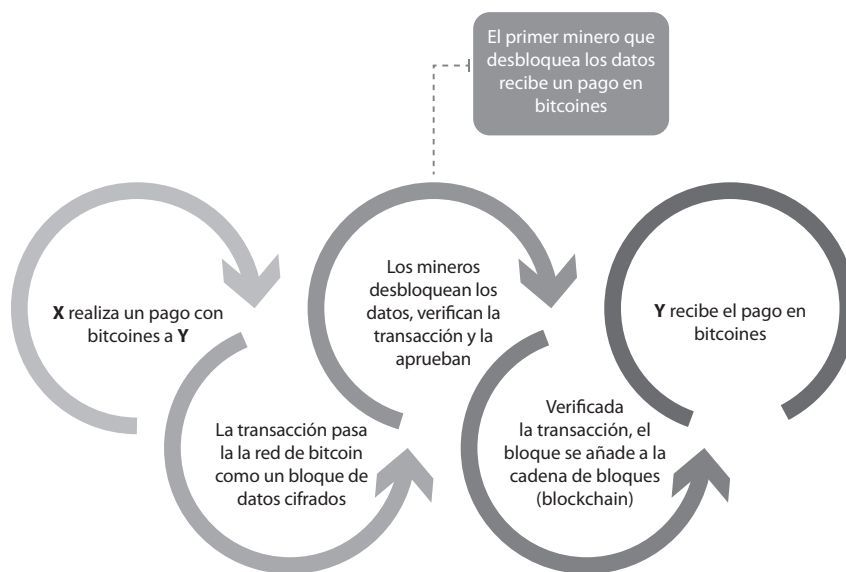
*en este contexto particular una forma de promover un uso más amplio de las monedas virtuales*”, de lo que se infiere la solicitud de que estas monedas digitales se definan expresamente como no legales<sup>9</sup>.

Estos argumentos a favor y en contra, unidos a la expansión en el uso de los bitcoins, hacen necesario abordar la cuestión de su naturaleza jurídica, a fin de determinar ante qué nos encontramos, pues tal determinación resultará esencial a la hora de fijar su tributación. Dado que los bitcoins poseen un valor y son utilizados como medio de pago en operaciones comerciales, e incluso como una suerte de activos de inversión, habrá que definir la fiscalidad a la que quedan sometidos los negocios llevados a cabo con estas monedas, que, sin duda, generan rentas para el sujeto que los realice, lo que implica que cumplen uno de los principios constitucionales básicos en materia fiscal para someter las rentas obtenidas a tributación, el principio de capacidad económica.

El funcionamiento de estas criptomonedas resulta harto complejo, y dado que nos encontramos ante un trabajo de índole jurídica, nos limitaremos a exponer, de manera muy sencilla, el proceso de creación de bitcoins. Este proceso se basa en la tecnología denominada “blockchain”, en la que las labores de “minería”, permiten realizar las transacciones y que estas sean seguras. La “blockchain” o “cadena de bloques” es una contabilidad pública compartida, que contiene un registro de todas las transacciones que se realizan. Señala KARP<sup>10</sup> *“Blockchain es una contabilidad pública de persona a persona que se mantiene mediante una red distribuida de computadoras y que no requiere ninguna autoridad central ni terceras partes que actúen como intermediarios. Consta de tres componentes fundamentales: una transacción, un registro de transacciones y un sistema que verifica y almacena la transacción. Los bloques se generan a través de software de código abierto y registran la información sobre cuándo y en qué secuencia ha tenido lugar la transacción. Este “bloque” almacena cronológicamente información de todas las transacciones que tienen lugar en la cadena, de ahí el nombre de cadena de bloques o blockchain. Dicho de otro modo, una blockchain es una base de datos con información horaria estampada e inmutable de cada transacción que se replica en servidores de todo el mundo”*. Esta contabilidad, por tanto, se recoge en un libro de contabilidad virtual público, del cual tienen una copia cada uno de los usuarios del sistema –los “mineros”. Cada diez minutos, aproximadamente, se registra un nuevo bloque de transacciones, que se distribuye entre todos los mineros, que registran y aprueban las transacciones. Si el bloque es correcto, se anexa como una nueva hoja del libro, “encadenándolo” al bloque anterior. De este modo, nos encontramos ante un libro contable en constante actualización.

De forma gráfica, cuando un sujeto realiza un pago en bitcoins se desencadena un proceso con diversas fases, las cuales aparecen recogidas en el siguiente gráfico:

9. A mayor abundamiento se recomienda consultar el Informe del BCE de febrero de 2015, titulado *Virtual currency schemes – a further analysis*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf> (Consultado el 15/06/2016). En el mismo, el BCE, compela a las autoridades nacionales y europeas a modificar y adaptar la normativa monetaria, a fin de que adapten tales marcos legislativos a las monedas virtuales. La Comisión Europea, por su parte, aprobó el pasado 7 de julio la propuesta de Directiva COM (2016) 450 final 2016/0208 (COD) de modificación de la Directiva de Prevención de Blanqueo de Capitales (EU) 2015/849, incluyendo a las plataformas de cambio de las monedas virtuales bajo la regulación de prevención de blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo a nivel nacional.
10. Para una mayor comprensión del funcionamiento de la blockchain se recomienda consultar el siguiente documento online: KARP, N., *Tecnología de cadena de bloques (blockchain): la última disrupción en el sistema financiero*, al que se puede acceder en el siguiente enlace: [https://www.bbva.com/wp-content/uploads/2015/07/150714\\_US\\_EW\\_BlockchainTechnology\\_esp.pdf](https://www.bbva.com/wp-content/uploads/2015/07/150714_US_EW_BlockchainTechnology_esp.pdf) (Consultado el 08/04/2016).



Fuente: Elaboración propia

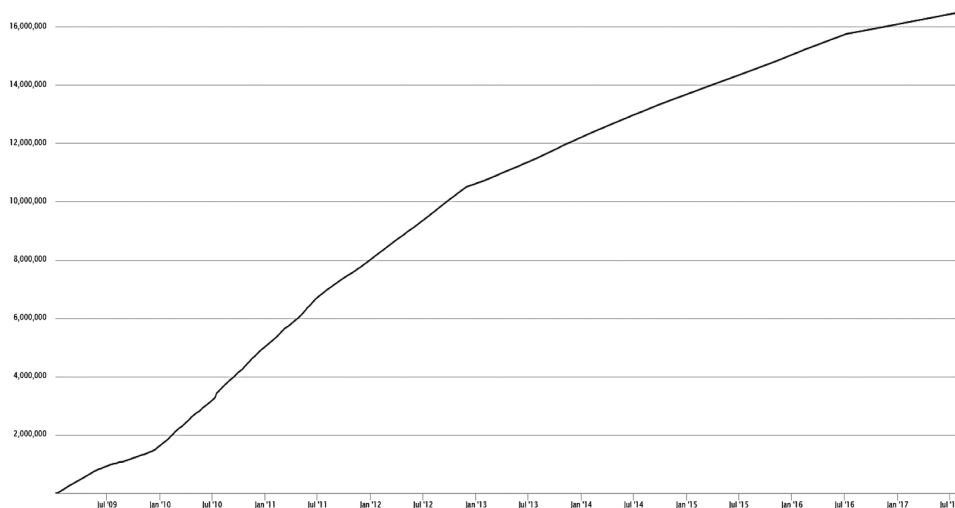
A simple vista ya podemos observar varias operaciones generadoras de rentas y susceptibles de gravamen: las transacciones, el pago y la retribución en bitcoins obtenida por los mineros. Asimismo, es posible distinguir a los distintos sujetos<sup>11</sup> intervinientes a lo largo del proceso, que son los siguientes:

- **Mineros:** son los “creadores” de criptomonedas a través de la resolución de un problema lógico-matemático, que obtienen su remuneración en bitcoins.
- **Exchanger:** persona física o jurídica cuya actividad consiste en la compra-venta e intermediación en la transmisión de bitcoins, para lo que puede emplear soportes diversos –plataformas virtuales, cajeros, etc.–, percibiendo a cambio de sus servicios una comisión.
- **Personas físicas:** los particulares personas físicas pueden adquirir bitcoins para emplearlos como medio de pago o bien para mantenerlos como una suerte de activo de inversión y proceder a su posterior reventa.
- **Empresas:** al igual que las personas físicas, las empresas pueden adquirir criptomonedas o bien admitirlas en pago por sus servicios, bien para mantenerlas en su activo y revenderlas posteriormente, o bien para pagar con ellas otros productos o servicios necesarios para su actividad.

Respecto al ritmo de generación de estas monedas, hasta 2017 se generaban 25 bitcoins nuevos cada 10 minutos, si bien a partir del año 2017 el ritmo de generación se ha reducido a 12,5 bitcoins cada 10 minutos. En ningún momento habrá más de 21 millones de bitcoins en circulación. La evolución ascendente en el volumen de bitcoins aparece reflejada en el siguiente gráfico:

11. En un mismo sujeto se pueden dar distintas posiciones, por ejemplo, la del minero que obtiene bitcoins a cambio de su actividad para posteriormente emplearlos como medio de pago.

### Evolución del total de bitcoins en circulación



Fuente: *blockchain.info*

Por último, en lo relativo a la cuantificación económica de estas criptomonedas, tal y como se señaló previamente, los bitcoins poseen un valor, si bien este valor no es fijo, sino que fluctúa en función de la oferta y la demanda. Dado que nos encontramos ante una moneda homogénea, el valor de cotización es único para todos los bitcoins en circulación. La evolución de este valor de cotización –en dólares– en los últimos dos años es el que muestra este gráfico, en el que se aprecia una gran volatilidad:

### Precio de mercado (USD)



Fuente: *blockchain.info*

Una vez establecidos de forma breve los caracteres básicos de estas monedas virtuales, en los epígrafes siguientes delimitaremos su naturaleza jurídica así como su tratamiento fiscal en el ordenamiento tributario español.

## 2. Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español

### 2.1. Naturaleza jurídico-tributaria de los bitcoins

La delimitación en el ámbito privado de la naturaleza jurídica de los denominados bitcoins reviste una gran importancia en el campo tributario, pues de tal configuración va a depender el tratamiento fiscal que debe aplicarse a los negocios jurídicos realizados con estas monedas virtuales. Esta relevancia queda patente en el mandato contenido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria<sup>12</sup> (en adelante, LGT), el cual señala: *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*. Queda claro, de este modo, lo esencial de la previa determinación de la tipología del negocio jurídico llevado a cabo a fin de establecer la fiscalidad que puede recaer sobre el mismo.

El legislador tributario no ha regulado expresamente el tratamiento aplicable a los bitcoins, lo cual, atendiendo a su creciente utilización, y considerando sus específicas características, parece, cuanto menos, recomendable, en aras a descartar cualquier uso fraudulento de los mismos. No obstante, sí se han pronunciado al respecto los organismos administrativos, en especial la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en diversas Consultas Vinculantes, así como los órganos jurisprudenciales.

Para determinar la fiscalidad atribuible a los negocios jurídicos realizados con estas monedas virtuales habrá que acudir a las categorías establecidas en las distintas figuras impositivas vigentes en nuestro ordenamiento tributario, aplicables sobre los rendimientos obtenidos con los bitcoins, una vez estimadas la naturaleza y los caracteres específicos de estas nuevas “monedas digitales” y las concretas transacciones que con ellos se pueden desarrollar.

En primer término, como previamente se ha indicado, resulta básico establecer la calificación jurídico-privada de los bitcoins para delimitar su tratamiento fiscal, si bien, ni el legislador tributario, ni el legislador iusprivatista<sup>13</sup> han fijado estos extremos, por lo que habrá que acudir al ordenamiento civil y a los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales recaídos al efecto.

Llegados a este punto, es importante destacar la diferencia existente entre el medio de obtención de estas monedas digitales respecto al tradicional método de emisión del dinero de curso legal, en la medida en que ahonda más en las particularidades de este nuevo tipo de monedas. Así, mientras que en la emisión de las que podríamos calificar como “monedas tradicionales” es la autoridad monetaria correspondiente –usualmente el Banco Central– la que toma la decisión que considere en relación a su incremento o disminución, no existiendo ningún ritmo prefijado en su producción ni tope alguno en el volumen de este dinero en circulación, en el caso de la creación de bitcoins el número de estas criptomonedas en circulación está prefijado y sigue un ritmo decreciente, que, como se ha indicado previamente, hasta 2017 era de 25 bitcoins nuevos cada 10 minutos, y en la actualidad es de 12,5 bitcoins nuevos cada 10 minutos, ascendiendo su volumen máximo a 21 millones.

12. BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003.

13. Vid. AA.VV.: El gobierno declina regular las bitcoin hasta que no haya un pronunciamiento europeo, *Carta tributaria. Revista de opinión*. Núm. 3, 2015, p. 123.

A la vista de cómo se han configurado estas monedas y el uso que se está dando a las mismas, cabe descartar dos posibilidades en cuanto a su naturaleza:

1. Los bitcoins no pueden ser consideradas como un “valor” atendiendo a lo indicado en el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores<sup>14</sup>, pues, entre otros extremos, no son negociados en ningún mercado financiero.
2. Tampoco pueden ser catalogados como una moneda de curso legal, pues, tal y como señala el artículo 3 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, ésta será la moneda de curso legal en España<sup>15</sup>, siendo el único medio de pago oficial admitido en nuestro país conforme a tal mandato legal las monedas y billetes denominados en euros<sup>16</sup>.

Por otro lado, es posible encontrar ciertas similitudes entre el concepto de acción y de bitcoin, si se parte del hecho de que el valor de éstos últimos también fluctúa en función de diversas variables, fundamentalmente de la oferta y la demanda de bitcoins y del número de estas monedas puesto en circulación, -que, tal y como se ha indicado, es limitado- y de que tal valor es determinado en un mercado que podría tildarse de financiero -al margen de que se trate de un mercado desregularizado-.

La principal cuestión en torno a la naturaleza jurídica de estas monedas, como se ha señalado, se plantea en torno a su calificación en Derecho Privado, que tiene importantes consecuencias en lo fiscal. En concreto, esta cuestión versa en torno a la consideración de los bitcoins como bienes, susceptibles de intercambio en el tráfico mercantil y comercial bajo la forma de una permuta, o bien como medios de pago de general aceptación, lo cual aproximaría en gran medida su naturaleza a la del dinero de curso legal. Tal y como señala FALCÓN Y TELLÁ<sup>17</sup> “Si admitimos que el dinero virtual no es verdadero dinero debería tratarse como una mercancía y estaríamos ante una permuta. Pero si el dinero virtual es dinero, como afirma el juez Amos L. Mazzant, en tal caso parece que debería tratarse a efectos fiscales como una divisa”. En torno a las dos concepciones es posible encontrar argumentos a favor y en contra, como se expondrá a continuación, recogidos en pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que se decantan de uno u otro lado.

La primera opción -considerar los bitcoins como bienes- aproxima esta moneda virtual al concepto de “commodities” en el sentido de que este tipo de bienes se definen como mercancías de tipo genérico, sin una específica diferenciación entre sí. Esto es, se trata de bienes que tienen valor o utilidad, pero un muy bajo nivel de diferenciación, característica que puede observarse en los bitcoins, en el sentido de que poseen un determinado valor idéntico para todos ellos. Si bien en un primer momento el concepto de commodities se ceñía a las materias primas -siendo ejemplos paradigmáticos el trigo, el petróleo o la electricidad- en la actualidad se extiende a muchos activos financieros

14. BOE núm. 255 de 24 de octubre de 2015.

15. El mencionado artículo 3 de la Ley 46/1998 señala “Uno. Desde el 1 de enero de 1999, inclusive, la moneda del sistema monetario nacional es el euro, tal y como esta moneda se define en el Reglamento (CE) 974/98, del Consejo, de 3 de mayo.

Dos. El euro sucede sin solución de continuidad y de modo íntegro a la peseta como moneda del sistema monetario nacional. La unidad monetaria y de cuenta del sistema es un euro. Un euro se divide en cien cents o céntimos. Los billetes y monedas denominados en euros serán los únicos de curso legal en el territorio nacional”.

16. Si bien este texto normativo no hace referencia a las “monedas electrónicas” o bitcoins, ni a ningún otro medio de pago a excepción del euro, con lo que quedan excluidas del concepto de “dinero de curso legal”, no se puede realizar tal excepción de manera tajante del propio concepto de dinero, pues, acudiendo una de las acepciones de este término contenida en el diccionario de la Real Academia Española, señala que el dinero es un “medio de cambio o de pago aceptado generalmente”, de modo que, conforme a esa definición, los bitcoins podrían encuadrarse en el concepto de dinero, en el sentido de que es aceptado como medio de pago o como activo negociable en numerosas transacciones con la anuencia de comprador y vendedor.

17. Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R., La tributación del dinero virtual, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2013, pp. 9-13.

siempre que no sean considerados valores<sup>18</sup>. Por todo ello, estimamos que nada impide que los bitcoins, en tanto no son considerados como monedas de curso legal, se califiquen como commodities, lo que no significa otra cosa que conceptualizar estas criptomonedas como bienes dotados de un determinado valor, negociables en el tráfico mercantil y susceptibles de ser empleados como medio de pago con la anuencia de oferente y demandante.

Conforme a ello, GÓMEZ JIMÉNEZ<sup>19</sup> equipara la actividad realizada por el creador de bitcoins con una permuta entendida en los términos establecidos por el Derecho Común, en concreto en el artículo 1.538 del Código Civil, que señala *"La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra"*. Los argumentos que afianzan esta equiparación son los que siguen:

- En primer término, se trata de un negocio jurídico en el que los "mineros" obtienen, a cambio de la prestación de sus servicios, una contraprestación que no es dinero "de curso legal", sino que se trata de un medio de pago fruto de una creación intelectual materializada en unos bits de información. Esto es, los "mineros", con su actividad, producen un determinado bien que, aunque no tiene la consideración de dinero tradicional, sí puede ser considerado en cierta medida como "dinero" o más correctamente, como medio de pago, en el sentido de que si es aceptado para la retribución de bienes o servicios, o para el canje por dinero de curso legal, extingue las obligaciones del comprador.
- En segundo término, y enlazando con lo expuesto previamente, para que los bitcoins sean considerados como "medio de pago", deben ser aceptados por las partes intervinientes en el negocio jurídico, esto es, si una de las partes no admite los bitcoins en pago, no hay mecanismo alguno que permita a la otra parte dar por extinguida su deuda. De este modo, se trata de un mecanismo de pago incierto en el momento de su producción, ya que para que efectivamente cumpla esa función en una operación de entrega de bienes y servicios o en un canje por dinero legal debe ser aceptado por las partes, y esa aceptación depende en exclusiva de la voluntad de los intervinientes, pues los bitcoins no están respaldados como medio de pago por ley ni Estado alguno.

Ambos caracteres, acercan el bitcoin al concepto de *commodity* expuesto en epígrafes precedentes, y clasificadas estas monedas virtuales como bienes de este tipo, se refuerza la consideración de su creación originaria e intercambio como un negocio jurídico de permuta.

Sin embargo, la postura adoptada por doctrina y jurisprudencia a la hora de calificar los bitcoins a fin de definir su tratamiento tributario parece tomar el sentido opuesto al que se acaba de exponer. De este modo, tanto la doctrina administrativa, en sendas respuestas de la DGT, como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), han apostado por aproximar la concepción legal de los bitcoins a los medios de pago de general aceptación, y, de este modo, al dinero de curso legal. Esto supone que los bitcoins deben ser conceptualizados como un medio de pago, un mecanismo extintivo de las obligaciones en el sentido establecido en el Derecho común, concretamente en los artículos 1156<sup>20</sup> y 1170<sup>21</sup> del Código Civil<sup>22</sup>. Más tajante se muestra el TJUE en sentencia de 22 de octubre de 2015 (asunto David Hedqvist, C-263/14), en la que declara exenta de tributación en el Impuesto sobre

18. Ejemplo de estos *commodities* de tipo financiero son los bonos de 30 años, el Eurodólar, los Fed Funds a 30 días, los índices Dow Jones, S&P500, Nasdaq100, Nikkei225, E-Mini Nasdaq, así como numerosas monedas de curso legal como el euro, la libra esterlina o el franco suizo.

19. Vid. GÓMEZ JIMÉNEZ, C., El bitcoin y su tributación, *Revista Cef Gestión*, núm. 195, 2015, p. 38.

20. Este precepto señala *"Las obligaciones se extinguen: Por el pago o cumplimiento..."*

21. El mencionado artículo indica: *"El pago de las deudas de dinero deberá hacerse en la especie pactada y, no siendo posible entregar la especie, en la moneda de plata u oro que tenga curso legal en España. La entrega de pagarés a la orden, o letras de cambio u otros documentos mercantiles, sólo producirá los efectos del pago cuando hubiesen sido realizados, o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado. Entretanto la acción derivada de la obligación primitiva quedará en suspenso"*.

22. Real Decreto de 24 de julio de 1889 (GACETA de 25 de Julio de 1889).

el Valor Añadido a las operaciones realizadas con bitcoins por considerar que a tales monedas les es aplicable la exención prevista para el dinero de curso legal, lo que deja patente su categorización para este órgano jurisdiccional.

Si bien, en nuestra opinión, es evidente que, desde un punto de vista iusprivatista, los bitcoins no pueden ser calificados como dinero de curso legal, pues no aparecen respaldados por organismo institucional ni texto normativo alguno como tales, no es tan claro efectuar el mismo descarte respecto a su definición como dinero electrónico. Estas criptomonedas, en principio, no encajan en la definición de dinero electrónico que ofrece la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico<sup>23</sup>, que en su artículo 1.2 define el dinero electrónico como, *“todo valor monetario almacenado por medios electrónicos o magnéticos que represente un crédito sobre el emisor, que se emita al recibo de fondos con el propósito de efectuar operaciones de pago según se definen en el artículo 2.5 de la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, y que sea aceptado por una persona física o jurídica distinta del emisor de dinero electrónico”*, ya que en los bitcoins no se cumple el requisito de que representen un crédito contra el emisor. Sin embargo, aparecen dudas cuando se acude a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo<sup>24</sup>, y en concreto a su artículo 2.1 w), que señala *“La presente Ley será de aplicación a los siguientes sujetos obligados: w) Las personas que comercien profesionalmente con bienes, en los términos establecidos en el artículo 38”*. Este artículo 38 indica *“Las personas físicas o jurídicas que comercien profesionalmente con bienes quedarán sujetas a las obligaciones establecidas en los artículos 3, 17, 18, 19, 21, 24 y 25 respecto de las transacciones en que los cobros o pagos se efectúen con los medios de pago a que se refiere el artículo 34.2 de esta Ley y por importe superior a 15.000 euros, ya se realicen en una o en varias operaciones entre las que parezca existir algún tipo de relación. En función de un análisis del riesgo podrán extenderse reglamentariamente respecto de las referidas transacciones todas o algunas de las restantes obligaciones establecidas en la presente Ley”*. El artículo 34.2, por su parte, señala, *“A los efectos de esta Ley se entenderá por medios de pago: a) El papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros. b) Los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda. c) Cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador”*. De estos preceptos se deriva la cuestión de si el bitcoin podría incluirse dentro de este apartado c, lo que supondría la aplicación de la normativa antrifraude y de las concretas obligaciones que en ella se regulan para los sujetos que operan con bitcoins y su calificación como medio electrónico de pago al portador, con las importantes consecuencias jurídicas y tributarias que se derivan de esta calificación<sup>25</sup>.

No obstante, aun aproximando su naturaleza jurídica a la de los medios de pago de general aceptación, dado que los bitcoins carecen de regulación podrían ser considerados como un tipo de “dinero ilegal”, que sirve como mecanismo de pago de diversas transacciones comerciales. En este sentido, y en contra de la consideración de los bitcoins como medio de pago de general aceptación es reseñable la opinión previamente mencionada de GÓMEZ JIMÉNEZ<sup>26</sup>, que abunda en lo indicado en relación a la consideración de los negocios jurídicos realizados con estas monedas virtuales como permutas. Este autor precisa que los bitcoins no son un medio de pago de general aceptación, como ocurre con el dinero de curso legal, pues sólo son admitidas en determinados intercambios, para lo que se requiere el acuerdo las partes intervinientes; y en la actualidad no todos los operadores económicos aceptan este tipo de monedas electrónicas.

23. BOE núm. 179 de 27 de julio de 2011.

24. BOE núm. 103, de 29 de abril de 2010.

25. A efectos de clarificar esta cuestión es destacable la labor realizada, entre otros, por FERNÁNDEZ BURGUÉNO, P., plasmada en el blog [www.abanlex.com](http://www.abanlex.com). En concreto, se recomienda consultar el post *“12 cosas que deberías saber antes de usar bitcoins (la ley y el bitcoin)”*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <https://www.abanlex.com/2013/11/12-cosas-que-deberias-saber-antes-de-usar-bitcoins/> (Consultado el 25/04/2016).

26. Vid. GÓMEZ JIMÉNEZ, C., *El bitcoin y su tributación...* ob. cit. p. 38.



*Nada impide que los bitcoins, en tanto no son considerados como monedas de curso legal, se califiquen como commodities, lo que no significa otra cosa que conceptuar estas criptomonedas como bienes dotados de un determinado valor, negociables en el tráfico mercantil y susceptibles de ser empleados como medio de pago con la anuencia de oferente y demandante*

Por ello, desde nuestro punto de vista, consideramos adecuado que los bitcoins se puedan asimilar al concepto de “commodities”, pues, como se ha expuesto, presentan grandes similitudes con ese concepto. Esto implica que los negocios jurídicos que se realicen con estas criptomonedas, conceptuadas como bienes, se califiquen como permutas desde la óptica del derecho civil. No obstante, y en pro de la seguridad jurídica, lo que parece quedar patente es la imperiosa necesidad de que el legislador iusprivatista se pronuncie a efectos de aclarar esta situación.

Enlazando todo indicado con los negocios jurídicos de que son objeto los bitcoins en el marco de las transacciones comerciales y los sujetos intervinientes en las mismas, con el marco fiscal vigente en España, es posible establecer la siguiente calificación en relación al tratamiento tributario aplicable a las distintas operaciones:

1. Tributación de los negocios de intercambio o transmisión de bitcoins, ya sean realizados por personas físicas o jurídicas. Se trataría de la transmisión de bitcoins ya creados, bien como activo en sí mismo –por tanto, a cambio de divisas-, bien como medio de pago de algún producto o servicio. Tal transmisión pone de manifiesto capacidad económica del transmitente, en el sentido de que obtiene unas determinadas rentas –en dinero o en especie- a consecuencia del intercambio realizado.
2. Tributación de los creadores de bitcoins –los denominados “mineros”-, que reciben, a cambio de sus servicios, un pago en bitcoins. La creación de estas monedas virtuales se realiza a través de un procedimiento informático –la resolución de un problema lógico-matemático-, de modo que la actuación de estos “mineros” se configura como un elemento clave en su producción.

Cada una de estas actividades estará gravada tanto en el ámbito de la imposición directa – a nivel estatal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto de Sociedades, en función de la calificación jurídica del sujeto pasivo; y en el ámbito local en el Impuesto sobre Actividades Económicas -, como en la imposición indirecta –en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales-. Además de estas figuras tributarias, aplicables debido a las actividades típicas realizadas con bitcoins, también es posible que otras figuras impositivas se vean afectadas, como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en el hipotético caso de una posible transmisión mortis causa de estos activos, y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Tomando como base lo señalado respecto a la naturaleza jurídica de los bitcoins, y considerando los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales recaídos al efecto, en los siguientes apartados se detallará el tratamiento a que queda sometido el tráfico jurídico desarrollado con estas monedas virtuales en las distintas figuras impositivas señaladas.

## 2.2. Imposición directa

En el marco de la imposición directa dos serán las figuras tributarias que tendrán más relevancia en el gravamen de la obtención de rentas por el sujeto pasivo derivadas de la producción y transmisión de bitcoins: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –cuando las rentas sean obtenidas por un particular que no sea considerado persona jurídica- y el Impuesto de Sociedades –cuando se obtengan rentas por personas jurídicas u otros entes asimilados a las mismas-. Además de estas dos figuras impositivas, la tenencia y transmisión de bitcoins podrá verse gravada

por otros tributos: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Actividades Económicas.

### 2.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), regulado en 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<sup>27</sup> (en adelante, LIRPF), grava la obtención de renta por el contribuyente, siempre que su residencia fiscal<sup>28</sup> se sitúe en territorio español, tal y como señala el artículo 6.1 del mencionado texto normativo<sup>29</sup>.

El IRPF es un impuesto analítico, lo que supone que diferencia y clasifica las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en distintos tipos, y que estas rentas se integran en la base imponible de forma diferente en función de su origen. Precisamente de este carácter analítico del Impuesto se deriva el primer problema en torno al mismo, que es la clasificación de las rentas obtenidas por los sujetos intervinientes tanto en la creación como en la transmisión de los bitcoins. Para ello, en primer lugar habrá que catalogar las operaciones que se pueden llevar a cabo con bitcoins y que quedan sujetas al IRPF, cuyo contenido se desarrollará a continuación. Estas operaciones son:

- Transmisión de bitcoins por particulares que no desempeñan esa actividad de manera profesional.
- Transmisión de bitcoins e intermediación en la transmisión por particulares que realizan tal actividad de manera profesional –los llamados “exchangers”-.
- Creación de bitcoins por los denominados “mineros”.

#### 2.2.1.1. Transmisión de bitcoins por particulares que no desempeñan esa actividad de manera profesional

Este supuesto se refiere a aquellos particulares personas físicas que adquieren bitcoins de manera privada y fuera del marco de cualquier actividad económica profesional y, posteriormente, los transmiten a un tercero, -bien en pago de un bien o servicio, bien a cambio de dinero de curso legal- obteniendo unas rentas a consecuencia de esa actividad. Considerando las categorías de renta gravadas en el IRPF y establecidas en el artículo 6.2 de la LIRPF, tales rendimientos deben catalogarse como una ganancia o pérdida patrimonial en el sentido establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que señala *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”* Este precepto establece tres requisitos para que se entienda producida una ganancia o pérdida patrimonial:

1. Que se produzca una variación en la composición del patrimonio del sujeto pasivo.

27. BOE núm. 285 de 29 de noviembre de 2006.

28. La residencia fiscal se determinará conforme a los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, que hacen referencia a la residencia efectiva en territorio español, a la ubicación del centro de actividades económicas, o a la vinculación familiar.

29. El punto segundo del mencionado artículo 6 establece las distintas categorías de rentas, señalando *“Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley”*.

2. Que esa variación suponga una alteración del valor de dicho patrimonio.
3. Que la renta obtenida a consecuencia de tal variación no esté sujeta al Impuesto por otro concepto.

En los supuestos de transmisión de bitcoins –a excepción de los supuestos de transmisión mortis causa de los que nos ocuparemos en el apartado correspondiente–, se cumplen a nuestro juicio los anteriores requisitos. Conforme a ello, la variación patrimonial que experimenta el sujeto pasivo debe considerarse como ganancia o pérdida patrimonial a los efectos de su tributación en el IRPF.

Distinta es la situación que se produce cuando los bitcoins que se encuentran en el patrimonio del contribuyente cambian de valor, pues, tal y como se expuso en apartados precedentes, el precio o valor de estas monedas virtuales fluctúa, dado que viene determinado por la oferta y la demanda<sup>30</sup>. El simple aumento o disminución de valor de los bitcoins adquiridos por el particular no supone por sí solo una ganancia o pérdida patrimonial, esto es, no basta con que se trate de una “ganancia latente”<sup>31</sup>, sino que efectivamente se deben dar los requisitos de alteración del patrimonio del sujeto pasivo y de su valor<sup>32</sup>. A modo de ejemplo, si un particular adquiere un cierto número de bitcoins por valor de 100.000 euros en el año 2013, y en el ejercicio siguiente su valor se incrementa a 120.000 euros, no produciéndose su transmisión, no habrá ganancia patrimonial ya que los bitcoins permanecen en el patrimonio del contribuyente (si bien tal incremento sí tendrá relevancia a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio).

El artículo 34.2 de la LIRPF establece la norma general para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, diferenciado aquellos supuestos en los que la transmisión se produce a título oneroso o lucrativo, en los que la cuantía de la ganancia o pérdida obtenida será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales de que se trate –en este caso de los bitcoins–, de los restantes supuestos, en los cuales habrá que estar al valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso<sup>33</sup>.

30. Vid. ZUÑIGA, A., Bitcoin, mucho más que una moneda, *Escritura Pública*, núm. 2, 2015, pp. 56-57.

31. Vid. AA.VV., *Memento Práctico. Fiscal. 2015*, 1ª ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2015, p. 263.

32. Esta regla de que las “ganancias latentes” están exentas de tributación tiene una excepción, recogida en el artículo 95 bis de la LIRPF. Según este precepto, los contribuyentes que se vayan de España y cambien su residencia fiscal a otro país tendrán que tributar por las ganancias patrimoniales latentes en el último ejercicio que declare por el IRPF. Esta modificación afectará a contribuyentes que tengan acciones o participaciones con un valor superior a 4.000.000 de euros o, si no llegan a esa cifra, tributarán los contribuyentes con una participación del 25% en una sociedad y un valor de más de 1.000.000 de euros. Si bien la norma no hace expresa referencia a los bitcoins, con lo que en principio quedarían fuera del tenor de la norma, una interpretación que aproximase estas monedas virtuales al concepto de acción –con el cual ya se ha señalado que comparten evidentes similitudes– situaría las “ganancias latentes” por la tenencia de bitcoins dentro del ámbito de aplicación de este precepto.

33. El mismo artículo 34, en su apartado 2, añade: “Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.” en el caso de las bitcoins tal precepto no es aplicable, pues debido a sus propias características en las mismas no es posible realizar mejora o modificación alguna por su poseedor”.



*El simple aumento o disminución de valor de los bitcoins adquiridos por el particular no supone por sí solo una ganancia o pérdida patrimonial*

Atendiendo a las reglas recogidas en el artículo 35 de la LIRPF<sup>34</sup>, para calcular el importe de la ganancia o pérdida ocasionada por la transmisión de bitcoins, habrá que hallar la diferencia entre el importe real por el que los bitcoins se adquirieron y su valor de transmisión, que será el importe real de la enajenación, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Al importe de la transmisión se le podrán deducir los gastos y tributos necesarios para formalizar el traspaso. Consideramos que nada obsta para que el valor por el que se produzca la transmisión de los bitcoins sea superior o inferior a su valor normal de mercado, que, como ya se ha señalado, es único para todas ellas. Este valor superior o inferior, por ejemplo, podría venir dado por un aumento o disminución en la demanda de este tipo de monedas ante una previsión de una variación futura de su valor.

Aplicando el método de cálculo del artículo 35 de la LIRPF a la transmisión de bitcoins, el supuesto básico sería aquel en que el sujeto adquiere un determinado número de bitcoins –o partes de un bitcoin– en una fecha, para posteriormente venderlos total o parcialmente por un precio superior o inferior al satisfecho en el momento de compra –independientemente de que tal valor coincida con el valor de mercado que tengan los bitcoins en el momento de su transmisión–. La diferencia entre tales precios de compra y de venta da como resultado una ganancia o pérdida patrimonial.

Como se produce una transmisión de valores homogéneos, en los supuestos en los que el sujeto haya adquirido bitcoins en distintas fechas, el criterio para efectuar el cálculo de la ganancia patrimonial será el sistema FIFO –First In, First Out–. Este método supone considerar que los bitcoins transmitidos por el contribuyente son los adquiridos en primer lugar. A modo de ejemplo, si un particular adquirió el 5 de febrero de 2015 1000 bitcoins –o partes de un bitcoin– por valor de 1000 u.m. –por tanto, con un valor unitario de 1 u.m.–, y el 6 de junio de 2015 adquirió 250 bitcoins por valor de 500 u.m. –por tanto con un valor unitario de 2 u.m.–, vendiendo el 1 de agosto del mismo ejercicio 500 bitcoins por valor de 1000, se considera conforme al método FIFO que esas 500 bitcoins pertenecen al grupo de las 1000 adquiridas el 5 de febrero. De modo que el sujeto obtendría una ganancia patrimonial de 500 u.m. [1000 u.m. - (500 x 1 u.m.)].

**34.** El mencionado artículo señala:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

Si, por el contrario, la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición es negativa, esto es, nos situamos ante una pérdida patrimonial, es posible integrar su cuantía en la base imponible del ahorro tal y como determina el artículo 49 de la LIRPF<sup>35</sup>, vigente desde el 1 de enero de 2015<sup>36</sup>, que establece las reglas<sup>37</sup> para efectuar tal integración.

En este punto resulta reseñable la respuesta de la DGT a la Consulta Vinculante V2603-15, de 8 de noviembre de 2015. Esta consulta se originó a consecuencia de la quiebra de la casa de cambios japonesa Mt. Gox, dedicada en exclusiva a la intermediación con bitcoins. En este caso, un contribuyente que compró bitcoins a la en la web de la mencionada Mt. Gox a través de un banco con sede en Polonia, recibiendo posteriormente un mensaje en el que le indicaban que la empresa estaba en quiebra y cerrada, preguntaba cómo computar en su declaración de IRPF la disminución patrimonial. La DGT, en su contestación, señala que *"el importe de un crédito no devuelto a su vencimiento no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito, y sólo cuando ese derecho de crédito resulte judicialmente incobrable será cuando produzca sus efectos en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entendiéndose en ese momento producida la existencia de una pérdida patrimonial"*, esto es, establece la obligatoriedad de que el crédito haya sido declarado incobrable por medio de sentencia judicial para permitir su inclusión en las pérdidas patrimoniales del ejercicio. No obstante, recuerda que a partir del 1 de enero de 2015, y debido a las modificaciones introducidas en la LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>38</sup>, en determinadas circunstancias las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados puedan imputarse al período impositivo<sup>39</sup>.

35. Redacción dada por la reforma efectuada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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, y otras normas tributarias (BOE núm. 288, de 28 de noviembre).

36. Según la normativa vigente en 2014 la base imponible del ahorro estaba constituida por el saldo positivo de sumar los saldos de los rendimientos de capital mobiliario que se integraban en la base imponible del ahorro, aunque si los rendimientos obtenidos eran negativos, su importe solo compensaba rendimientos positivos por este mismo concepto en los cuatro ejercicios siguientes, y por el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, las cuales que se integraban en la base imponible del ahorro, de modo que si el saldo de la integración y compensación de este tipo de rendimientos fuera negativo, su importe solo se compensaba con los saldos positivos de los cuatro ejercicios siguientes.

37. Conforme este precepto la integración y compensación en la base imponible del ahorro estará compuesta por:

- Los rendimientos de capital mobiliario que se integran entre sí en la base imponible del ahorro. Si los rendimientos obtenidos son negativos, su importe se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales, que se integran en la base imponible del ahorro. Si el saldo de la integración y compensación de este tipo de rendimientos fuera negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de los rendimientos de capital mobiliario, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

En ambos casos, si una vez efectuadas esas compensaciones el saldo resultante fuera negativo, su importe podrá ser compensado en los cuatro años siguientes. Además, durante los años 2015, 2016 y 2017 el porcentaje de compensación no será del 25%, sino del 10, 15 y 20% respectivamente.

38. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

39. En concreto, la modificación ha añadido una nueva letra k) al apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF, con la siguiente redacción: *"k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias: 1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley. 2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita. 17/10/2016 Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. 3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho. Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro"*.

### 2.2.1.2. Transmisión de bitcoins e intermediación en la transmisión por particulares que realizan tal actividad de manera profesional –los llamados “exchangers”-

En este supuesto el sujeto pasivo se dedica de manera profesional a la transmisión de dinero por bitcoins y a la intermediación en la transmisión. Estos sujetos, para ser contribuyentes en el IRPF, deben realizar esa actividad económica a título particular, cumpliendo con los dos requisitos establecidos en el artículo 27.1 de la LIRPF para la determinación de los rendimientos de actividades económicas. Este precepto exige:

1. Que los rendimientos procedan del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno de estos factores.
2. Que el contribuyente realice una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

En el caso de los bitcoins, un ejemplo claro sería el de una persona que crea una página web para intermediar en la transmisión de bitcoins, poniendo en contacto a oferentes y demandantes, o efectuando la transmisión de manera directa. Suponiendo que esta persona cobre una comisión por el servicio prestado, el sujeto tendrá que considerar los ingresos y gastos que se han producido a consecuencia de su actividad, a fin de calcular el beneficio que ha obtenido como diferencia entre ambos conceptos, siendo precisamente por esa diferencia por la que tributará.

Los rendimientos obtenidos por la actividad se deben calcular a través del método de estimación directa<sup>40</sup>. Este método se basa en los datos consignados en los libros y registros contables de obligada llevanza para el titular de la actividad, lo que pone de manifiesto la importancia de la contabilidad y de la clasificación contable de los bitcoins, pues en función de tal clasificación el resultado de la entidad, y, por ende, la renta que se integrará en la liquidación del IRPF y que quedará sometida a tributación variará. Para efectuar el cálculo del rendimiento artículo 28 de la LIRPF remite a las reglas previstas en la normativa del Impuesto de Sociedades, al margen de las reglas especiales previstas en el

40. El método de estimación objetiva no es aplicable en este caso, puesto que la actividad no se encuentra entre las actividades incluidas en la Orden Ministerial elaborada al efecto (en la actualidad, Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido). Respecto al método de estimación indirecta, previsto exclusivamente para aquellos casos en los que la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles, en principio sí sería aplicable siempre que se den las circunstancias para ello.

artículo 30 de la LIRPF<sup>41</sup>. Las distintas posibilidades en torno a la calificación contable de los bitcoins se expondrán en el apartado dedicado al Impuesto sobre Sociedades.

El método de estimación directa admite dos modalidades: la normal y la simplificada, de modo que el sujeto pasivo podrá elegir entre una u otra si el importe neto de su cifra de negocios el año anterior no supera los 600.000 euros<sup>42</sup>. Si supera este umbral deberá tributar por la modalidad normal en todo caso.

Por otro lado, respecto a la valoración de los bitcoins, a fin de integrar tal valor en los rendimientos de actividades económicas, dado que estas monedas virtuales poseen un valor de mercado único e idéntico para todas ellas, si bien variable, habrá que atender a tal precio en el momento en que los bitcoins son entregadas en pago al “exchanguer”, al margen de que éste posteriormente los transmita.

Por último, es necesario señalar que en el supuesto de que la labor realizada por el sujeto pasivo sea únicamente de intermediación, actuando éste como una suerte de comisionista o agente comercial, pero no poseyendo los bienes transmitidos, se presentan ciertas dudas en relación al tratamiento de los rendimientos obtenidos como procedentes de actividades económicas o del trabajo. A este respecto, la DGT opta por la primera posibilidad en la respuesta a la Consulta vinculante V1024-04, de 19 de abril de 2004, indicando que cuando el comisionista se limite a aproximar a oferente y demandante, ofreciendo información de los bienes o servicios intercambiados, los rendimientos obtenidos deben calificarse como derivados de actividades profesionales.

41. Las reglas especiales recogidas en el artículo 30.2 de la LIRPF previstas para el método de estimación directa son las siguientes: “1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial. 2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios. 3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges. 4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales. 5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.”

42. Conforme a lo indicado en el artículo 30.1 de la LIRPF “La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.”



*Respecto a la valoración de los bitcoins, a fin de integrar tal valor en los rendimientos de actividades económicas, dado que estas monedas virtuales poseen un valor de mercado único e idéntico para todas ellas, si bien variable, habrá que atender a tal precio en el momento en que los bitcoins son entregadas en pago al “exchanguer”, al margen de que éste posteriormente los transmita*

### 2.2.1.3. Creación de bitcoins por los denominados “mineros”

En este apartado se analiza la fiscalidad aplicable a los creadores de bitcoins, los llamados “mineros”, que a cambio de la prestación de un servicio –la realización de los complejos trabajos de “minería”, consistentes en la resolución de un problema lógico-matemático que permite efectuar la transacción con monedas virtuales-, obtienen bitcoins con carácter originario, en concreto, perciben parte de esos bitcoins que “producen”. En este punto estriba precisamente la primera diferencia con los dos supuestos antes estudiados, pues en este caso se produce una transmisión originaria de bitcoins, en la medida en que es el propio “creador” o “minero” el que transmite las monedas virtuales que obtiene, percibiendo a consecuencia de su actividad un rendimiento económico, que consiste en parte de esos bitcoins que mina. En los dos supuestos precedentes nos encontrábamos ante una transmisión a título derivativo que recaía sobre bitcoins ya creados y que habían sido objeto de, al menos, una transmisión previa.

Centrando la atención en la actividad y la retribución percibida por los “mineros”, hay que considerar que, en este caso, el bitcoin no sólo es el producto de los servicios prestados, sino que es también el medio de pago con el que se retribuye a aquellos que obtienen esos bitcoins. Los “mineros”, de esta forma, perciben rentas a consecuencia de su actividad, pues adquieren unos determinados rendimientos, que adoptan la forma de bitcoins<sup>43</sup>. Si estos mineros son personas físicas, estas rentas o rendimientos –independientemente de la forma que adopten- estarán sometidas a tributación en el IRPF, siguiendo el mandato establecido en el artículo 6 de la LIRPF, según el cual el hecho imponible de este impuesto es la obtención de renta por el contribuyente, obtención que, tal y como hemos expuesto, efectivamente se produce en este caso. Tal renta estará constituida por el valor de los bitcoins recibidos en pago.

La cuestión problemática en este punto es, nuevamente, la calificación de tales rendimientos dentro de las distintas categorías de renta establecidas en la LIRPF. Tomando como punto de partida que los creadores de bitcoins realizan una actividad a consecuencia de la cual obtienen una retribución y teniendo en cuenta las diversas formas en las que ese servicio se puede prestar por los mineros, creemos que son tres las categorías de renta en las que se podrían subsumir estos rendimientos:

- Rendimientos del trabajo (sólo en los supuestos en los que los trabajos de “minería” se presten para un tercero).
- Rendimientos de actividades económicas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales.

A continuación expondremos las razones que permiten encuadrar las rentas obtenidas en cada una de estas categorías y su correspondiente tratamiento.

43. Se podría plantear la posibilidad de que estos mineros fueran retribuidos con dinero de curso legal, aunque la complejidad del proceso de creación de estas criptomonedas y su propio funcionamiento complica tremendamente esta posibilidad.



*Si se sigue la línea establecida por la DGT, que niega la existencia de tal relación directa entre el bien obtenido y el servicio prestado, la tributación de los bitcoins percibidos por los mineros no podrá enmarcarse en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, sino que tales bitcoins serán gravados en el IRPF como ganancias o pérdidas patrimoniales*

### **Rendimientos del trabajo**

El artículo 17 de la LIRPF establece qué se consideran rentas del trabajo a efectos de tributación en el IRPF, señalando en su apartado 1: *“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”* Este precepto engloba los rendimientos del trabajo más comunes, como los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo no exentas, las dietas no exentas, los gastos de representación y las retribuciones en especie ligadas a las anteriores<sup>44</sup>.

El ejemplo típico en el que las rentas obtenidas por los mineros encajarían dentro de estos rendimientos sería el supuesto del sujeto que presta sus servicios para un tercero, bien empresario particular o sociedad, cuyo objeto es la obtención de bitcoins. Por la prestación de sus servicios el sujeto percibe un determinado salario, bien íntegramente en dinero de curso legal, bien en dinero de curso legal y en bitcoins. Analizando esta situación se observa que cumple los requisitos legales exigidos para que los rendimientos obtenidos por el sujeto sean considerados como rentas del trabajo a efectos de su tributación en el IRPF:

- Se trata de rentas derivadas fundamentalmente del trabajo, en este caso, de los trabajos de “minería”, consistentes en la resolución de un problema de tipo lógico-matemático.
- El trabajo se presta en el ámbito de una organización ajena al trabajador, en este caso, de una entidad dedicada a la obtención de bitcoins, independientemente de su calificación jurídica o societaria.
- Respecto a la forma de retribución, se incluyen tanto las retribuciones en dinero como las retribuciones en especie, siendo catalogadas dentro de éstas últimas el importe que se recibiera en forma de bitcoins<sup>45</sup>. Asimismo, comprende las retribuciones percibidas tanto de manera fija como variable, independientemente de su periodicidad.

44. Además, también se consideran rendimientos del trabajo otra clase de rentas, que, si bien no cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, son catalogados como tales rentas del trabajo por expresa decisión legal en el número siguiente del mencionado precepto, el artículo 17.2 de la LIRPF.

45. Este tipo de retribuciones en especie aparecen expresamente admitidas en la legislación laboral, donde además se establece que no podrán superar el 30% del total de las retribuciones percibidas por el trabajador. Así lo señala el artículo 26.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE núm. 255, de 24 de octubre) que señala, *“Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo.*

*En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional en concreto en el artículo.”*

- La regla general es la exigencia de una relación laboral<sup>46</sup>, ordinaria o especial, materializada en el correspondiente contrato de trabajo y en el alta en el régimen de cotización a la Seguridad Social que corresponda. Por tanto, en este supuesto, es necesario que el sujeto que preste sus servicios de “minería” en el marco de una relación laboral con un tercero lo haga con un contrato a tal efecto, independientemente de que éste sea escrito o verbal.

Si se cumplen los requisitos antes enunciados consideramos que los rendimientos obtenidos por los “mineros”, que presten sus servicios de “minado” a un tercero, deberán ser calificados como rentas del trabajo a efectos de su tributación en el IRPF, tanto los percibidos en dinero como los percibidos “en especie”<sup>47</sup>, esto es, en bitcoins. En relación a estos últimos se plantea la duda de su valoración. La LIRPF, en su artículo 43, recoge como regla general a efectos de fijar tal valoración el valor normal de mercado de los bienes ofertados, estableciendo como criterios especiales unas normas de valoración objetiva para las retribuciones en especie más comunes –vivienda, vehículos...– y el precio ofertado al público para los supuestos en los que además de ser retribuciones comunes sean bienes producidos por la propia empresa. En el caso de los bitcoins su valoración no reviste mayor complejidad, en el sentido de que, aunque fluctúa, viene dada por la oferta y la demanda, y al tratarse de bienes no diferenciados, es idéntica para todas los bitcoins en circulación, por lo que habrá que atender a su cotización en el mercado.

Por último, si bien el marco fiscal expuesto es el aplicable desde un punto de vista teórico, en la práctica, teniendo en cuenta el funcionamiento actual de las labores de “minería”, las consideraciones tributarias en torno a la creación de este tipo de criptomonedas se topan con una realidad en la que su aplicación queda más en el margen de lo hipotético, pues tales labores, al menos hasta la actualidad, se vienen realizando en el ámbito de las actividades autónomas.

### **Rendimientos de actividades económicas**

En este caso los creadores de bitcoins efectúan su trabajo por cuenta propia, sin mantener relación laboral o de dependencia con ninguna entidad o tercero. Resulta aplicable lo ya señalado en relación a los rendimientos de actividades económicas en el apartado dedicado a la transmisión de bitcoins por particulares que realizan tal actividad de manera profesional, con el matiz de que en este caso la actividad económica realizada no será de transmisión derivativa o intermediación en la transmisión, sino que será la propia obtención y transmisión originaria de bitcoins. Asimismo, hay que recordar nuevamente la importancia de la clasificación de estas monedas virtuales en las distintas categorías contables, siendo posibles distintas opciones que se expondrán en el apartado dedicado al Impuesto sobre Sociedades.

Conforme a lo indicado en el el referido artículo 27.1 de la LIRPF, el “minero” deberá declarar como rendimientos de actividades económicas en el IRPF las rentas que perciba como consecuencia de las labores de “minería”. Estas rentas se percibirán en criptomonedas, pues serán una parte de los bitcoins obtenidos<sup>48</sup>. En este caso, la cuantificación de

46. No obstante, doctrina y jurisprudencia han considerado encuadradas dentro de estas rentas del trabajo los rendimientos obtenidos al margen de una relación laboral, siendo, por ejemplo, el caso de los rendimientos obtenidos por el trabajo prestado por los socios de cooperativas.

47. La consideración de los bitcoins como salario recibido “en especie”, aproxima su concepción a la de un bien ordinario, no obstante, tal y como se ha indicado previamente, los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales recientes alejan el bitcoin de ese concepto y lo equiparan al dinero de curso legal.

48. En este punto resulta interesante establecer la distinción entre los rendimientos de actividades económicas y los rendimientos del trabajo. La regla establecida desde el 1 de enero de 2015 para calificar los servicios profesionales prestados por los socios de entidades mercantiles a la propia sociedad supone tomar como referencia el régimen de tributación aplicable de la Seguridad Social o mutualidad que corresponda, si bien tal regla general ha sido matizada desde la Administración.

valor de las rentas obtenidas en bitcoins es muy simple, pues únicamente habrá que acudir al valor de mercado de estas monedas virtuales en el momento de su obtención.

Ahora bien, en este punto cabe plantearse una cuestión fundamental: si los mineros efectivamente prestan un servicio. Para responder a esta pregunta podemos acudir a la resolución de la DGT en la Consulta Vinculante V3625-16, de 31 de agosto de 2016, en la que, si bien en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, se niega la existencia de relación directa entre el servicio prestado –el “minado”– y la contraprestación recibida por el minero –los bitcoins–, señalando *“Las operaciones de minado de Bitcoins son aquellas que permiten crear nuevos bloques de los que se derivan nuevos Bitcoins y que son remunerados por el sistema con una cantidad de Bitcoins. Pues bien, la actividad de minado no conduce a una situación en la que exista una relación entre el proveedor del servicio y el destinatario del mismo y en los que la retribución abonada al prestador del servicio sea el contravalor del servicio prestado en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en, particular, en el asunto Tolsma anteriormente referido, de tal forma que en la actividad de minado no puede indentificarse un destinatario o cliente efectivo de la misma, en la medida que los nuevos Bitcoins son automáticamente generados por la red”*. Esta concepción aleja la tributación de los rentas obtenidas por los mineros a consecuencia de su actividad de los rendimientos de actividades económicas y la aproxima a la siguiente categoría: las ganancias y pérdidas patrimoniales.

### **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

En último término es necesario estudiar la posibilidad de calificar la obtención originaria de bitcoins por los mineros como ganancia patrimonial en el IRPF. Tomando como punto de partida los requisitos establecidos en el artículo 33.1 de la LIRPF para considerar un determinado rendimiento como patrimonial, dependerá de cómo se califique la antedicha relación entre el servicio prestado por los “mineros” y el rendimiento obtenido su tributación en una u otra categoría de renta.

Así, si se considera que existe relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación percibida –en contra del supra enunciado pronunciamiento de la DGT–, es posible concluir que en estas rentas no se dan los caracteres necesarios para ser consideradas como ganancias patrimoniales, porque si bien en principio la adquisición de bitcoins a título originario por el “minero” supone una alteración cualitativa y cuantitativa en su patrimonio, no se puede olvidar que el mencionado artículo 33.1 de la LIRPF, in fine, apunta *“salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*. En este caso, y considerando que la obtención de bitcoins se realiza a consecuencia de la prestación de un servicio por parte del minero, y que ese es el elemento esencial que determina la percepción de los rendimientos que correspondan, resulta evidente su mejor encaje en los rendimientos de actividades económicas que en el concepto de ganancias patrimoniales, puesto que, tal y como el precepto mencionado explicita, la propia LIRPF los califica de otro modo.

Por el contrario, si se sigue la línea establecida por la DGT, que niega la existencia de tal relación directa entre el bien obtenido y el servicio prestado, la tributación de los bitcoins percibidos por los mineros no podrá enmarcarse en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, sino que tales bitcoins serán gravados en el IRPF como ganancias o pérdidas patrimoniales. De esta forma, cuando el minero venda los bitcoins minados obtendrá una ganancia o pérdida patrimonial que deberá reflejar en su correspondiente declaración de IRPF. Para efectuar el cálculo de tal ganancia o pérdida, aplicando la fórmula valor de adquisición menos valor de transmisión, tal valor de adquisición será el valor de cotización que los bitcoins tenían cuando se integraron el patrimonio del “minero”, mientras que su valor de transmisión será el valor de cotización en el momento de la venta.

## 2.2.2. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>49</sup> (en adelante, LIS), define su hecho imponible en el artículo 4 como *“la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*. Se trata de un impuesto sintético, pues para determinar su base imponible se integran las distintas rentas de manera global, sin diferencias derivadas de su origen, lo que evita la problemática de la calificación de las rentas que se presentaba en el IRPF.

El IS es en esencia un impuesto sobre los beneficios, cuya base imponible se puede determinar a través de tres métodos: estimación directa, estimación indirecta y estimación objetiva<sup>50</sup>. Centraremos nuestra atención en el primero de ellos, pues es el que resulta de aplicación general. Según el método de estimación directa para determinar la base imponible sometida a tributación, se tomará inicialmente el resultado contable de la entidad<sup>51</sup>. Como en España no existe una “contabilidad fiscal”, será este resultado contable sobre el que se efectúen las oportunas correcciones o ajustes que permitan obtener el “resultado fiscal”. De ahí la importancia de la contabilización de los distintos elementos que conforman el activo de la entidad, en este caso de los bitcoins, pues de la aplicación de un tratamiento contable u otro se pueden derivar diferentes resultados contables. Es precisamente la delimitación de este tratamiento y la clasificación de los bitcoins en las distintas categorías contables el principal problema que presenta su tributación en el IS<sup>52</sup>.

En este tributo los sujetos pasivos serán las sociedades mercantiles y otras personas jurídicas o entes sin personalidad asimilados residentes en España conforme a los criterios establecidos en el artículo 8 de la LIS<sup>53</sup>. Dentro de estas

49. BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

50. Ambos métodos son de aplicación residual, y, salvo en circunstancias excepcionales, no afectarán a las operaciones realizadas con bitcoins. El método de estimación objetiva (artículos 113 y siguientes de la LIS) únicamente se prevé en la LIS para la determinación de la base imponible de las entidades navieras en función del tonelaje, mientras que el de estimación indirecta (artículos 53 y 108 de la LGT) está previsto para aquellos casos en los que, por circunstancias extraordinarias –tasadas–, la Administración tributaria no dispone de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible. El único supuesto hipotético que en que consideramos que se puede producir la aplicación de alguno de estos métodos es el planteado respecto a la estimación indirecta, en el caso de que la Administración tributaria no disponga de los datos necesarios para calcular la base imponible de una entidad que opere con bitcoins.

51. Tal y como indica el artículo 10.3 de la LIS, *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

52. Conviene recordar que las distintas opciones de clasificación contable también revisten gran importancia en la determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, tal y como se indicó en los apartados precedentes dedicados a esta categoría de renta, debido a la remisión a las normas previstas en el IS realizada por el artículo 28 de la LIRPF.

53. Es reseñable lo establecido respecto a la determinación de la residencia y el domicilio fiscal de las personas jurídicas en el artículo 8 de la LIS: *“1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos. 2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado”*.

entidades podemos distinguir dos grupos: aquellas cuyo objeto social, y por tanto su actividad principal, está directamente relacionado con las monedas virtuales, y aquellas que, no siendo esa su actividad principal, adquieren estas criptomonedas como una suerte de activos de inversión o las admiten en pago de sus productos o servicios. En ambas situaciones se generan rentas objeto de tributación en el IS, si bien su tratamiento tributario presenta ciertas diferencias que se expondrán a continuación..

Por otro lado, estas entidades pueden desarrollar fundamentalmente dos tipos de actividades con bitcoins, cuya tributación se explicará en los subepígrafes siguientes:

- Transmisión de bitcoins por entidades que los hayan adquirido de manera expresa para su posterior venta, o que las han admitido como medio de pago de los productos o servicios prestados.
- Creación y transmisión originaria de bitcoins por los “mineros”.

#### **2.2.2.1 Transmisión de bitcoins por entidades que los hayan adquirido de manera expresa para su posterior venta, que los han admitido como medio de pago de los productos o servicios prestados o que intermedien en su transmisión**

Este supuesto engloba tres situaciones distintas:

- La de la empresa que compra o vende bitcoins a cambio de dinero de curso legal, a fin de obtener un beneficio derivado del incremento de valor de estas monedas.
- La de la empresa que vende sus productos o presta sus servicios y admite el pago en bitcoins.
- La de la empresa que se dedica a la intermediación en el intercambio de bitcoins, percibiendo por sus servicios una comisión<sup>54</sup>.

En el primero de los casos la empresa que comercia con bitcoins obtendrá un beneficio o pérdida patrimonial a consecuencia de las variaciones del valor de los bitcoins entre el momento de adquisición de estas monedas virtuales y el momento de su venta, mientras que en el segundo de los supuestos, la entidad que admita bitcoins como medio de pago deberá contabilizar el importe de los mismos a efectos de la configuración de la base imponible del IS. En el tercer caso, dado que la entidad se dedica a la intermediación únicamente, sus ingresos vendrán dados por la comisión que percibe a cambio de su actividad mediadora.

Para efectuar la valoración de los beneficios obtenidos cuando la empresa transmita los bitcoins que ha adquirido o que ha recibido en pago, será necesario acudir a la normativa contable, ya que el tratamiento de los ingresos percibidos por la entidad y su contabilización diferirá en función de si la entidad adquiere las monedas para comerciar con ellas, en cuyo caso se pueden considerar existencias de la empresa, de si las recibe como medio de pago de productos o servicios prestados, o de si las adquiere como una suerte de producto de inversión para su mantenimiento en el activo de la empresa y la obtención de una futura ganancia con su venta. Sin embargo, en el caso de que la entidad únicamente se dedique a la intermediación a cambio de una comisión en dinero de curso legal, dado que la entidad sólo realiza una actividad mediadora entre oferentes y demandantes de bitcoins, y no dispone en su activo de manera directa de este tipo de monedas, tendrá que tributar por los ingresos que obtenga a consecuencia de su actividad, no presentando problemas de valoración contable.

54. En este sentido, el mecanismo de actuación de estas entidades es similar al de las tradicionales casas de cambio, con dos diferencias: las transacciones se realizan necesariamente de manera telemática y los bitcoins no tienen la consideración de monedas de curso legal.



*Teniendo en cuenta los caracteres de los bitcoins, así como lo ya indicado hasta el momento, parece que lo más adecuado en el caso de entidades que adquieren bitcoins para mantenerlos en su activo es considerarlos como “activo no corriente mantenido para la venta”, si se cumplen los requisitos establecidos en la norma de valoración 7 del PGC para encuadrarlos en este grupo*

La delimitación del tratamiento contable de los bitcoins –y por ende, de su valoración– en los dos primeros supuestos, es esencial a la hora de configurar la base imponible del IS a través del método de estimación directa, tal y como se ha indicado previamente. Es obvio que una correcta contabilización de las operaciones influirá en el resultado contable –y en la tributación– que obtenga la entidad.

Existen diversas alternativas a efectos de la valoración contable de los bitcoins que a continuación pasaremos a exponer.

- **Existencias:** el Plan General Contable (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad<sup>55</sup> dedica a las existencias la Norma de Valoración 10. Las existencias son activos poseídos por la empresa bien para ser vendidos en el curso ordinario de la explotación, bien para ser transformados o incorporados en el proceso de producción en forma de materiales o suministros, a fin de convertirse en efectivo a través de su venta<sup>56</sup>. Estos activos, al igual que los restantes propiedad de la empresa, deben reconocerse en la contabilidad, tal y como señala el apartado 5 del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, que determina “Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto”. En concreto, las existencias se incluyen en el Grupo 3 del PGC<sup>57</sup>, conformado por un conjunto de subgrupos destinado a la contabilización de las materias primas y demás componentes que forman parte y se consumen en el proceso productivo de la empresa.

Por tanto, cuando una empresa adquiere bitcoins para comerciar con estas monedas, siendo éste el objeto principal de su actividad, los bitcoins tendrán la consideración de existencias para la entidad. De la valoración de estas existencias, tal y como se indicó previamente, se ocupa la Norma de Valoración 10 del PGC, conforme a la cual estas monedas virtuales se valorarán por su coste, que será el precio de adquisición. Respecto a su valoración posterior, la citada norma dispone que “Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias... Si las circunstancias que causaron la corrección de valor de las existencias

55. BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007.

56. En relación a las existencias señala SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. *Teoría y práctica de la contabilidad*, 3ª ed, Pirámide, Madrid, 2104, pp. 213 y ss., “Las existencias son bienes de naturaleza tangible que la empresa adquiere a terceros con el objetivo de su transformación o posterior venta, o simplemente, en los casos de existencias comerciales, solamente de su venta, a corto plazo, en un plazo inferior a un año. Las existencias se integran dentro del activo corriente constituyendo uno de los elementos más importantes del patrimonio de la empresa, puesto que el resultado obtenido por ella depende de la gestión realizada de las mismas”.

57. En concreto, el grupo 3 dedicado a las existencias comprende: mercaderías (subgrupo 30), materias primas (subgrupo 31), otros aprovisionamientos (subgrupo 32), productos en curso (subgrupo 33), productos semiterminados (subgrupo 34), productos terminados (subgrupo 35) y subproductos, residuos y materiales recuperados (subgrupo 36).

*hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias”.*

En cuanto al método de asignación de valor, la norma de valoración 10 del PGC, en su apartado 1.3<sup>58</sup>, establece que si los bienes son intercambiables entre sí, como en el caso de los bitcoins, se adoptará el criterio del precio medio ponderado, que consiste en realizar una valoración homogénea de todas las unidades de un mismo tipo de mercaderías, para lo cual se promedian todos los precios de entrada con el número de unidades adquiridas<sup>59</sup>. En este caso, si la entidad adquiere bitcoins en distintos momentos de tiempo, a un precio diferente, el precio medio ponderado vendría dado por el coste medio de todos los bitcoins que la empresa disponga en su activo. A modo de ejemplo, si la entidad adquiere 10 bitcoins en el 2014 a un precio de 100 u.m./bitcoin, y 5 bitcoins en 2015 a un precio de 120 u.m./bitcoin, y vende en 2016 12 bitcoins a un precio de 150 u.m./bitcoin, deberá valorar esos bitcoins a un precio medio ponderado de 106,7 u.m/ bitcoin  $—[(10 \times 100) + (5 \times 120)] / (10 + 5)—$  con lo que el beneficio que obtendrá será de 519,6 u.m.  $—(12 \times 150) - (12 \times 106,7)—$ .

No obstante, a pesar de que el PGC prioriza ese método, si la empresa lo considera conveniente podrá emplear el método FIFO (First In First Out), según el cual las primeras existencias que entran serán las primeras que salen<sup>60</sup>. Utilizando el ejemplo previamente expuesto, se considerará que de los 12 bitcoins vendidos en 2016, 10 serían de los adquiridos en 2014 a 100 u.m/bitcoin —con lo que obtendría un beneficio de 500 u.m.  $(10 \times 150) - (10 \times 100)—$ , y 2 de los adquiridos en 2015 a 120 u.m./bitcoin —obteniendo un beneficio de 60 u.m.  $(2 \times 150) - (2 \times 120)—$  de modo que el beneficio final obtenido por la empresa, y por el que debería tributar, será de 560 u.m.. Empleando el método de los precios medios ponderados, el beneficio sometido a tributación era de 519,6 u.m., lo que pone de manifiesto las importantes diferencias desde la óptica contable y fiscal que ofrece el empleo de un método u otro<sup>61</sup>. No obstante, el PGC, tal y como se indicó, se decanta por el método de los precios medios ponderados en aquellos supuestos en los que, como ocurre en el caso de los bitcoins, nos encontramos ante bienes intercambiables y no identificables

58. Así lo señala el apartado 1.3 de la antedicha norma de valoración 10ª, dedicada a las existencias: “Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares. Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.”

59. Para una mayor comprensión de este método de valoración se recomienda consultar: SOCÍAS SALVÁ, A.: *Contabilidad Financiera*. 1 ed., Ediciones Pirámide, 2014, pp. 98-100.

60. Para una mayor comprensión de este método de valoración se recomienda consultar: SOCÍAS SALVÁ, A.: *Contabilidad Financiera*.....op. cit. pp. 97-98.

61. Existen otros métodos, como el LIFO, Last In First Out, en el que se toma el criterio de que la última entrada será la primera salida, sin embargo, este método no es aceptado por el PGC.

individualmente. Además, atendiendo a las numerosas variaciones de valor que sufren los bitcoins, parece el método más adecuado a fin de ofrecer una imagen fiel<sup>62</sup> del patrimonio de la empresa.

De este modo, si la actividad principal de la empresa es la de la compra y venta de bitcoins, la entidad debe contabilizarlos conforme a las normas previstas para las existencias, pudiendo obtener en el momento de su venta un beneficio, por el que deberá tributar en el IS, o una pérdida, que podrá compensar en ejercicios fiscales posteriores.

- **Inmovilizado intangible:** el PGC los define como los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica<sup>63</sup>. Para su reconocimiento, la norma de valoración 5 del PGC establece que es necesario, además de cumplir la definición de activo<sup>64</sup> y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumplir el criterio de identificabilidad, que supone que el inmovilizado de que se trate tenga alguno de los dos caracteres siguientes –de los cuales el primero se aprecia en los bitcoins–:
  - a. Que sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
  - b. Que surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en consulta con referencia rmr/ 38-14, en relación al tratamiento contable de los bitcoins –al margen de sus implicaciones fiscales– se pronunció en el sentido de considerar que los bitcoins adquiridos por una empresa con la finalidad de mantenerlos en su activo deben contabilizarse como inmovilizado intangible, dentro de los activos no monetarios, sin apariencia física y susceptibles de valoración económica.

- 
62. Ofrecer esta imagen fiel de la situación de la empresa es la primera de las bases de presentación de las cuentas anuales, tal y como indica el apartado 1 de la Primera parte del PGC, dedicado al Marco Conceptual de la Contabilidad, que señala *"Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad... Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales... La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa... Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo. En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación..."* Es por ello, que a fin de reforzar la claridad y de ofrecer una imagen fiel de la contabilidad de la empresa, las operaciones realizadas con bitcoins deben reflejarse en la memoria de la empresa.
63. En relación al inmovilizado intangible señala SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. *Teoría y práctica de la contabilidad...* ob.cit. pp. 317 y ss., *"El inmovilizado intangible está integrado por el conjunto de elementos patrimoniales inmateriales con un valor económico, es decir, sin existencia física, a excepción de la documentación que justifica su existencia y propiedad de la empresa y siempre que cumplan con las condiciones para su calificación como activo que establece el Marco Conceptual de la Contabilidad cumplir con la definición de activo y los criterios de reconocimiento y tener una vida útil superior a un año. Dentro de este concepto contable se incluyen activos de muy diferente clase: patentes, derechos de traspaso, concesiones, activos de investigación y desarrollo, fondo de comercio, aplicaciones informáticas, pero todos se contabilizan porque han sido objetos de una adquisición con un valor económico y se pueden valorar de manera fiable con el fin de cumplir con los objetivos contenidos en los estatutos de la compañía"*.
64. Conforme al apartado 4.1 del Marco Conceptual del PGC los activos son *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro"*.

Este activo no corriente o inmovilizado se contabiliza en el Grupo 5, dedicado a las cuentas financieras, en concreto en el subgrupo 58 "Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados".

Por consiguiente, teniendo en cuenta los caracteres de los bitcoins, así como lo ya indicado hasta el momento, parece que lo más adecuado en el caso de entidades de adquieren bitcoins para mantenerlos en su activo, no siendo esta su actividad principal, es considerarlos como "activo no corriente mantenido para la venta", si se cumplen los requisitos establecidos en la norma de valoración 7 del PGC para encuadrarlos en este grupo<sup>65</sup>. La mencionada norma de valoración señala que la empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, circunstancia que se produce en el caso de los bitcoins, siempre que se cumplan unos requisitos adicionales. Los requisitos enumerados en la antedicha norma de valoración son los que siguen:

- a. *"El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y*
- b. *Su venta ha de ser altamente probable, porque concurran las siguientes circunstancias:*
  - b1) *La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.*
  - b2) *La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.*
  - b3) *Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.*
  - b4) *Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado."*

Si se cumplen estos requisitos y los bitcoins son contabilizados como activo no corriente mantenido para la venta, su valoración se realizará en el momento de su clasificación por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable o su valor razonable menos los costes de venta<sup>66</sup>.

- **Tesorería:** la tesorería se encuadra dentro de las cuentas financieras en el PGC, englobadas dentro del grupo 5, y concretamente, en el subgrupo 57. La tesorería tiene por objeto el conjunto de operaciones relacionadas con las operaciones de flujo monetario o flujo de caja, es decir, aquellas que incluyen el cobro por las ventas o los servicios ofrecidos por la empresa, el pago por todos los gastos ocasionados, reflejando de manera directa los movimientos

65. GÓMEZ JIMÉNEZ, C., El bitcoin y su tributación,.....ob. cit. p. 43.

66. La mencionada norma de valoración 7, añade al respecto de la valoración de los activos corrientes mantenidos para la venta "Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo. Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta. Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza..."

reales de dinero que entra y sale de la empresa. Estas cuentas, tal y como indica SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA<sup>67</sup> *“recogen las disponibilidades de recursos líquidos, o de utilización inmediata, existentes en las cajas y en las cuentas de bancos y otras entidades financieras propiedad de la empresa”*. Esta definición, en cierta medida, podría englobar los recursos disponibles para la empresa en forma de bitcoins, pero, como ya se ha indicado, si se aproximan los bitcoins al concepto de bienes, no resulta adecuada su contabilización dentro de la tesorería de la empresa pues estas monedas virtuales no tienen a la fecha consideración de dinero de curso legal, y precisamente los movimientos reflejados en tesorería tienen por objeto este tipo de dinero “tradicional”, no otros bienes o derechos.

- **Instrumento financiero:** por último, consideramos que tampoco es correcta la contabilización de bitcoins como instrumento financiero, pues no cumplen los requisitos exigidos para ello en la Norma de Valoración 9 del PGC, que señala *“un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa”*. La adquisición de bitcoins no genera pasivo alguno en otra entidad, únicamente ejercen la función de medio de pago si la otra parte las acepta, de modo que los movimientos realizados con las mismas no pueden encuadrarse en este grupo.

De este modo, considerando estos criterios contables, necesarios a fin de configurar la base imponible del IS según el método de estimación directa, es posible concluir:

1. En los supuestos en los que la entidad los adquiera como parte de su actividad principal lo más adecuado es la contabilización de los bitcoins como existencias.
2. Si la entidad adquiere estas monedas virtuales como una suerte de producto de inversión, pero no constituyen el objeto principal de su actividad, lo idóneo es contabilizarlo como activo monetario dentro del inmovilizado intangible.
3. En el tercer supuesto, eso es, cuando la entidad realice labores de mediación entre oferentes y demandantes de bitcoins, recibiendo a cambio una comisión en dinero de curso legal y no disponiendo de bitcoins en su activo –de modo que no hay dudas en torno a su contabilización–, la empresa tributará por los ingresos obtenidos en dinero de curso legal a consecuencia de su actividad.

#### 2.2.2.2. Creación y transmisión originaria de bitcoins por los “mineros”

Si la empresa que vende los bitcoins es la misma que las crea, realizando una transmisión originaria de estas monedas virtuales, y tiene su residencia, determinada conforme a los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIS, en territorio español, deberá tributar por los ingresos que obtenga a consecuencia de su actividad en el IS.

Al igual que en supuesto anterior, dado que la entidad deberá emplear obligatoriamente el método de estimación directa para la determinación de su base imponible, es importante el tratamiento contable que se dé a los bitcoins con los que comercie para obtener el resultado contable. En este caso parece claro que estas monedas virtuales deben ser tratadas como existencias de la empresa, pues se obtienen a consecuencia del proceso productivo realizado en la misma, y son dispuestas para su venta a cambio de un determinado importe, siendo precisamente el objeto social de la entidad la producción y venta de estas monedas.

67. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. *Teoría y práctica de la contabilidad...* ob.cit. p. 143.

Sin embargo, a diferencia del caso previo, en el que la entidad compraba y vendía bitcoins, dado que en este supuesto es la propia entidad la que los produce, a efectos de su valoración habrá que considerar el coste de producción de esos bitcoins –que puede incluir el coste de los equipos, electricidad, etc.–, y aplicar alguno de los métodos de valoración admitidos en nuestro PGC –precio medio ponderado preferentemente, o FIFO– para determinar el beneficio o pérdida obtenido por la diferencia entre tal coste de producción y el precio de venta de estas monedas virtuales.

### 2.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Otro supuesto en que la tenencia de bitcoins puede quedar sometida a tributación dentro del ámbito de la imposición directa es el que se produce cuando se da alguna de las siguientes circunstancias:

1. Fallecimiento del poseedor de estas monedas y transmisión a sus herederos.
2. Donación de bitcoins a un tercero.

Como regla general, las transacciones realizadas con bitcoins en territorio español vía herencia o donación, en cuanto suponen un incremento del patrimonio del perceptor, quedarán gravadas por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), el cual está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>68</sup> (en adelante, LISD). No obstante, el tratamiento en cada uno de los dos casos enunciados será diferente.

- En el supuesto de transmisión *mortis causa* de bitcoins, vía herencia, el valor de los mismos pasará a formar parte del caudal relicto que determinará la base imponible<sup>69</sup> del Impuesto para cada uno de los causahabientes. El valor de los bitcoins en el momento de su transmisión será el valor de mercado.
- En el supuesto de transmisión *inter vivos*, vía donación, siempre que ésta se realice en firme cumpliendo los requisitos formales previstos al efecto, el donante tributará en el IRPF por la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión, y el donatario será el que soporte el ISD. Al igual que el heredero en los casos en los que los bitcoins se transmitan *mortis causa*, para fijar su valor en el momento de la transmisión únicamente habrá que acudir a su valor de mercado<sup>70</sup>.

En cuanto a la transmisión vía donación es destacable que cada vez son más comunes los llamados “tips” de bitcoins, que como su propio nombre indica, no son otra cosa que propinas, que, por ejemplo, se pueden dar a los participantes en un curso sobre el funcionamiento de bitcoins para que conozcan su operatividad en la práctica<sup>71</sup>. En cualquier caso, si la transmisión se efectúa entre particulares, al margen de su causa, no quedan dudas de que se produce el hecho imponible regulado en el artículo 3.1 b), que indica “Constituye el hecho imponible... La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos»”, con

68. BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987.

69. En relación a la configuración de la base imponible en las transmisiones vía herencia, señala el artículo 9. a) de la LISD “Constituye la base imponible del Impuesto: a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”.

70. Señala el artículo 9. b) respecto a la configuración de la base imponible “Constituye la base imponible del Impuesto: ... b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”.

71. En relación al tratamiento tributario de los tips de bitcoins resulta sumamente interesante el post de FERNANDEZ BURGUEÑO, P., en el blog [www.abanlex.com](https://www.abanlex.com/2014/12/hacienda-me-cobro-impuestos-por-recibir-un-tip-de-bitcoin-haciendayaapp/), titulado “Hacienda me cobró impuestos por recibir un tip de #bitcoin”, al cual se puede acceder en el siguiente enlace <https://www.abanlex.com/2014/12/hacienda-me-cobro-impuestos-por-recibir-un-tip-de-bitcoin-haciendayaapp/> (Consultado el 05/06/2016)

lo que el donatario deberá liquidar el ISD del mencionado “tip” de bitcoin, independientemente de la cuantía de esa “propina”. No obstante, como precisa el mismo artículo 3, pero en su punto 2, si la donación se produce de una persona física a una persona jurídica, o entre personas jurídicas, la transmisión no estará gravada por el ISD, sino que tributará en el IS.

Por lo que se refiere a la gestión y liquidación del Impuesto, como es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, cada una de ellas tiene capacidad para establecer, entre otras, las reducciones a la base imponible, la tarifa del impuesto y las deducciones y bonificaciones de la cuota, por lo que habrá que atender prioritariamente a tal normativa autonómica a efectos de determinar la cuantía a ingresar.

#### 2.2.4. Impuesto sobre el Patrimonio

Si bien de manera tangencial, el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>72</sup> (en adelante, LIP), también grava la tenencia de bitcoins por personas físicas. El hecho imponible de este Impuesto, tal y como señalan los artículos 1 y 3 de su norma reguladora, resulta de la titularidad por el sujeto pasivo –persona física– en el momento del devengo, de un patrimonio neto conformado por un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder. Por tanto, si en el patrimonio del contribuyente, persona física, hay bitcoins, el valor de éstos deberá contabilizarse junto a los restantes bienes y derechos del sujeto pasivo –salvo los exceptuados legalmente– para determinar la base imponible del IP. Una vez determinada la base imponible, hay que tener en cuenta que el artículo 28 de la LIP establece un mínimo exento general de 700.000 euros, aunque como este tributo está cedido a las Comunidades Autónomas, que poseen capacidad normativa respecto al mismo, el tratamiento no es igualitario en todos los territorios, de forma que habrá que acudir a la normativa propia de la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia fiscal para determinar tal importe exento<sup>73</sup>. En todo caso, a falta de regulación por la Comunidad Autónoma, se aplicará el mencionado mínimo de 700.000 euros.

#### 2.2.5. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), regulado en los artículos 78 a 91 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo<sup>74</sup> (en adelante, TRLRHL), define el hecho imponible de esta figura impositiva en su artículo 78.1, disponiendo que está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, cuando en dicho ejercicio se ordenen por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Esta amplia definición del hecho imponible, sin duda, engloba las actividades económicas realizadas con bitcoins, excluyendo únicamente las de pago y transmisión de monedas virtuales efectuadas por particulares que no realicen la actividad de manera profesional. Por ello, tanto las entidades como las personas físicas que desempeñen las actividades de creación, transmisión e intermediación con bitcoins de manera profesional deberán tributar en esta

72. BOE núm. 136 de 7 de junio de 1991.

73. Las Comunidades Autónomas que han modificado ese mínimo exento son Cataluña, que lo ha reducido a 500.000 euros, y Baleares, que lo ha incrementado a 800.000. La Comunidad Autónoma de La Rioja ha establecido una bonificación del 50% en la cuota del Impuesto, mientras que Madrid tal bonificación asciende al 100%.

74. BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004.

figura impositiva. En este sentido también se ha manifestado la DGT, en respuesta a la Consulta vinculante V1028-15, de 30 de marzo de 2015, en un caso en que el consultante prestaba servicios de compra-venta de bitcoins a través de máquinas automáticas. La DGT concluye que esta actividad queda sometida a tributación en el IAE, y especifica la Tarifa que se le aplicará. Dado que las actividades de intermediación y transmisión de bitcoins –y también las de creación– no se hallan contempladas expresamente en las Tarifas del IAE, procede su clasificación conforme a lo establecido en la regla 8 la Instrucción para la aplicación de las Tarifas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre<sup>75</sup>, que dispone, *“Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.”*. Atendiendo a ello, la DGT califica la actividad desempeñada en el epígrafe 969.7 de la sección primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990 denominada “Otras máquinas automáticas”.

No obstante, y aun siendo clara la sujeción al Impuesto de tales actividades, no se puede olvidar lo indicado en el artículo 82.1 c) del TRLRHL, que establece la exención del Impuesto para las personas físicas y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. De esta forma, las personas físicas o jurídicas cuya cifra de negocios esté por debajo del mencionado límite cuantitativo estarán exentas de tributar en esta figura impositiva.

## 2.3. Imposición indirecta

En el ámbito de la imposición indirecta los negocios jurídicos realizados con bitcoins quedarán sometidos a alguna de las dos grandes figuras que conforman la tributación indirecta a nivel estatal: el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

### 2.3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Este Impuesto, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), define su hecho imponible en su artículo 4.1, que indica *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*, estableciendo asimismo en su artículo 7 los supuestos de no sujeción y en su artículo 20 varias exenciones. La problemática que se plantea en relación a este Impuesto la refleja de forma idónea FALCÓN Y TELLA cuando señala *“Ello afecta a la base imponible del IVA que grava la entrega de bienes y prestaciones de servicios que se pagan con bitcoins. Si son permutas, la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios es el valor de mercado de los bienes o servicios. Pero si los bitcoins se equiparan a una moneda extranjera, la base imponible es el contravalor en euros de los bitcoins que se pagan, lo que a mi juicio constituye un enfoque más adecuado. En cuanto a la propia entrega de bitcoins, si se equiparan a una mercancía estaríamos ante una operación gravada por IVA, cuya base sería el valor de mercado de los bienes o servicios que se reciben a cambio. Si equiparamos los bitcoins a una moneda extranjera estaríamos ante una operación no sujeta a IVA ya que según el art. 7.12º de la Ley no están sujetas a dicho impuesto las entregas de dinero a título de contraprestación o pago. Si estará sujeta, obviamente, la entrega de bienes o la prestación de servicios a cambio de bitcoins”*.

75. BOE núm. 234, de 29 de septiembre de 1990.

De este modo, el debate en torno al gravamen aplicable a las operaciones realizadas con bitcoins en el ámbito de la imposición indirecta versará sobre la posible aplicación de alguno de los supuestos de no sujeción o de las exenciones previstas en la LIVA..

Aunque a nivel interno la cuestión relativa a la fiscalidad de los bitcoins –ni directa, ni indirecta, como se ha señalado en el apartado precedente- aún no ha sido expresamente abordada por el legislador, con lo que disponemos únicamente de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales al respecto, resulta interesante la realización de un breve apunte sobre las soluciones adoptadas en varios países de nuestro entorno en relación al IVA.

En un primer bloque se pueden agrupar las soluciones adoptadas por Reino Unido y Alemania, ya que ambos países emplean el mismo precepto –el artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE<sup>76</sup> – para resolver dos cuestiones distintas en relación a estas monedas virtuales. Así, en Reino Unido, se considera que las actividades realizadas por los mineros están, o bien no sujetas al IVA –en el caso de los ingresos derivados de la minería de estas criptomonedas-, o bien sujetos pero exentos, pues a juicio de las autoridades británicas resulta aplicable la exención prevista en el referido artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE. En Alemania, en línea con lo resuelto por la DGT en España, consideran sujetas pero exentas de tributación en el IVA las operaciones de intercambio de divisas de curso legal por bitcoins, en aplicación de la exención del artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE.

En un segundo bloque se encuentran los países que no han apreciado la aplicación de esa exención, Estonia y Polonia, que, en base a una interpretación estricta del artículo 135 de la Directiva, han concluido que la exención no puede ser aplicable a las operaciones realizadas con bitcoins por carecer estas monedas virtuales de las características propias de los servicios financieros cubiertos por la exención.

En España, la situación viene determinada por las resoluciones recaídas al efecto, procedentes de la administración y de los órganos jurisprudenciales. En concreto, destacan las respuestas de la DGT a tres Consultas vinculantes de marzo y octubre 2015, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), de 22 de octubre de 2015<sup>77</sup>. El contenido de las Resoluciones citadas se expondrá a continuación atendiendo a su orden cronológico, pues en ellas se ofrecen respuestas tanto a efectos de delimitar la tributación en esta figura impositiva como la propia calificación iusprivatista de los negocios llevados a cabo con estas monedas.

#### 2.3.1.1. Las Consultas Vinculantes de la DGT de 30 de marzo de 2015 (V1028-15 y V1029-15) y 1 de octubre de 2015 (V2846-15)

Las contestaciones a las Consultas vinculantes de 30 de marzo de 2015 responden da una doble cuestión: la sujeción al IVA y al IAE de las actividades desarrolladas por un sujeto dedicado a la compraventa de moneda electrónica a través de máquinas de vending o cajeros. En lo relativo al IVA, la DGT resolvió en sendas Consultas declarar exentas de IVA las operaciones realizadas con criptomonedas, criterio que confirmó en la contestación a la Consulta Vinculante de 1 de octubre de 2015, si bien en este caso la cuestión planteada se refería exclusivamente a la sujeción al IVA.

Estas contestaciones de la DGT toman como base de su argumentación la sentencia del TJUE de fecha 12 de junio de 2014, *Caso Granton Advertising BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag* (C461/12)<sup>78</sup>, aunque aplicando la argumentación del Alto Tribunal en sentido contrario. En este asunto el TJUE enjuició si las

76. El mencionado precepto señala: “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:...d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos”.

77. TJCE 2015\244.

78. TJCE 2014\204.

“tarjetas Granton” podían calificarse dentro del grupo de operaciones exentas, en concreto, si se podía aplicar la exención prevista en el artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE, que establece tal exención para “Otros efectos comerciales”. Este concepto comprende ciertas operaciones financieras relativas a medios de pago, como los cheques, si bien ni la referida Directiva, ni la LIVA, definen con exactitud los concretos efectos comerciales comprendidos en la exención, por lo que el Tribunal consideró esencialmente la función que desempeñan estas tarjetas a efectos de determinar la posible aplicación de la exención. La función de estas tarjetas para sus adquirentes era la de obtener el derecho a la adquisición o prestación de servicios de modo preferente en los comercios y empresa adheridos a Granton advertising, siendo transferibles, pero no canjeables por dinero o bienes de otro tipo. Esto es, su finalidad básica era la de otorgar una serie de beneficios comerciales a los clientes de los establecimientos o empresas adheridos. Por ello, el Tribunal concluyó que a las operaciones realizadas con las “tarjetas Granton” no se les podía aplicar la exención en prevista en el artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE, dado que lo que ofrecían estas tarjetas era un descuento o un beneficio comercial concreto, pero no desempeñaban en modo alguno la función de medio de pago, ni suponían transmisión pecuniaria entre oferente y adquirente, lo que determina su exclusión de la referida exención prevista para el IVA.

Acogiendo la argumentación empleada por el TJUE, como ya se ha indicado, pero en sentido contrario, la DGT infiere que la exención prevista en el artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE –que en el ámbito del Derecho interno se ha traspuesto en el artículo 20.1. 18º letras h) e i) de la LIVA<sup>79</sup>– sí resulta aplicable a las operaciones realizadas con bitcoin, ya que estas monedas sí funcionan como medio de pago en el tráfico mercantil, esto es, actuarían como una suerte de efecto comercial que confiere a su propietario el derecho a una determinada cuantía económica. La DGT señala expresamente *“En definitiva, si las entregas de dinero a título de contraprestación no están gravadas por el Impuesto, el objetivo de esta disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago.*

*Por tanto, de la sentencia Granton Advertising se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.*

*Las monedas virtuales Bitcoin actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto”.*

### 2.3.1.2. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2015 (Asunto David Hedqvist, C-263/14)

Este asunto se deriva de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo sueco en la que se propone al TJUE dos preguntas en relación a la sujeción y eventual exención de las operaciones de intercambio de divisas tradicionales por criptomonedas, en el siguiente sentido:

79. El artículo 20.1. 18º h) e i) señala “Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: ... h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes: a) La compensación interbancaria de cheques y talones. b) La aceptación y la gestión de la aceptación. c) El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto. No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de “factoring”, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados. No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de “factoring”, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos”.

- En primer lugar, si se puede catalogar como prestación de servicios a título oneroso del artículo 2.1 de la Directiva 2006/112/CE<sup>80</sup> las operaciones de intercambio de divisas tradicionales por bitcoins.
- Si, en caso de que la respuesta a la anterior pregunta sea afirmativa, es aplicable alguna de las exenciones previstas en el artículo 135.1 de la Directiva.

El Tribunal resuelve estos extremos, y también realiza importantes consideraciones en torno a la naturaleza jurídica de estas monedas.

En relación a la primera cuestión, el TJUE considera que, dado que la única finalidad de estas monedas virtuales es desempeñar las funciones de medio de pago, careciendo de los caracteres necesarios establecidos en el artículo 14 de la Directiva para ser considerados “bienes corporales”, las operaciones realizadas con bitcoins deberán calificarse como “prestaciones de servicios” en el sentido establecido en el artículo 24 de la Directiva<sup>81</sup>. Las operaciones realizadas con bitcoins no pueden definirse como “entregas de bienes”, pues estas criptomonedas carecen del carácter corporal necesario para ser clasificadas en ese grupo.

En cuanto a la onerosidad de la operación el TJUE no tiene dudas en la existencia de la relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, relación directa exigida por la jurisprudencia<sup>82</sup> para apreciar tal onerosidad. Tal y como indica BACIELA PÉREZ<sup>83</sup> *“En lo que respecta al supuesto considerado, a tenor de los datos conocidos, el TJUE deduce que entre la sociedad del Sr. Hedqvist y quienes contraten con ella existiría una relación jurídica sinalagmática, en la que las partes en la operación se comprometerían recíprocamente a entregar ciertos importes en una determinada divisa y a recibir su contravalor en una divisa virtual de flujo bidireccional, o viceversa. ... Por tanto, en atención a las consideraciones expuestas, el TJUE declara que las operaciones controvertidas, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre, por una parte, el precio al que el operador de que se trate compre las divisas y, por otra, el precio al que las venda a sus clientes, constituyen prestaciones de servicios realizadas a cambio de una contrapartida que presenta una relación directa con el servicio prestado, es decir, prestaciones de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.”*

De esta manera, en las operaciones de cambio de dinero de curso legal por bitcoins lo que el Tribunal observa es un intercambio de distintos medios de pago, que además se realiza a título oneroso, esto es, con la finalidad de obtener un beneficio económico, lo que determina su sujeción al Impuesto. Así, el TJUE define la naturaleza jurídica de los

80. Este precepto indica “1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal”.

81. El artículo 24 de la Directiva indica “1. Serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes. 2. Se considerará que los «servicios de telecomunicación» son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales”.

82. En este sentido el apartado 29 de la Sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014 -caso Le Rayon d'Or SARL contra Ministre de l'Économie et des Finances (TJCE 2014\159), es claro, indicando “es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma [TJCE 1994, 33], C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf [TJCE 2002, 126], C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24)”.

83. Vid. BACIELA PÉREZ, J.A., “Bitcoin” e IVA. El asunto Hedqvist, *Quincena fiscal*, núm. 14, 2016, pp. 143-164.

bitcoins como medio de pago directo, puesto que, aun careciendo de regulación legal, cumplen la misma función que las divisas tradicionales y no son susceptibles de ningún otro uso<sup>84</sup>.

Una vez resuelta la cuestión relativa a la sujeción de las operaciones realizadas con bitcoins al IVA en sentido afirmativo, el TJUE pasa a enjuiciar la aplicación de alguna de las exenciones previstas en el artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE. El Tribunal concluye que a estas prestaciones les resulta aplicable la exención prevista en el apartado e) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE, que establece *“Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:...e) Las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático”*. A nivel interno, la trasposición de referido artículo se encuentra en el artículo 20.1.18º letra j) de la LIVA<sup>85</sup>. De este modo, el TJUE establece el fundamento de la exención aplicable a estas operaciones, que estriba precisamente en la consideración de los bitcoins como medio de pago de general aceptación y en su equiparación a las divisas tradicionales, en definitiva, al dinero de curso legal.

Como se puede observar, a la misma conclusión en relación a la sujeción y exención en el IVA llegó la DGT en las supra expuestas Consultas vinculantes de 30 de marzo y 1 de octubre de 2015, pero con distinta argumentación, pues para este órgano administrativo los bitcoins más que como un medio de pago debían calificarse como un efecto comercial, de modo que la exención que la DGT aplicó en ese caso fue la establecida en el apartado d) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE. Sin embargo, son dos las razones que justifican la no aplicación de este precepto, las cuales han sido señaladas por la Abogada General en los apartados 42 y 43 de las conclusiones a la sentencia del TJUE, indicando *“42. Al ser la divisa virtual bitcoin un medio de pago contractual, por una parte, no es posible considerarla ni una cuenta corriente ni un depósito de fondos, un pago o un giro. Por otra parte, a diferencia de los créditos, cheques y otros efectos comerciales mencionados en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, constituye un medio de pago directo entre los operadores que la aceptan. 43. Por tanto, operaciones como las controvertidas en el litigio principal no están incluidas en el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en esa disposición”*.

De igual manera, la sentencia del TJUE excluye no sólo la aplicación de la exención del artículo 135.1 d) de la Directiva, sino también la recogida en la letra f) del mismo precepto, orientada a las operaciones financieras relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores. En este sentido comenta la Abogada General *“En lo que respecta, por último, a las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, basta con recordar que esta disposición menciona, en particular, las operaciones relativas a «acciones, participaciones en sociedades o asociaciones [y] obligaciones», a saber, títulos que confieren un derecho de propiedad sobre personas jurídicas, y las operaciones relativas a los «demás títulos-valores», de los que debe considerarse que tienen una naturaleza comparable a la de los títulos-valores específicamente mencionados en dicha disposición (sentencia Granton Advertising [TJCE 2014, 204], C-461/12, EU:C:2014:1745, apartado 27). Pues bien, consta que la divisa virtual «bitcoin» no es ni un título que confiera un derecho de propiedad sobre personas jurídicas ni un título que tenga una naturaleza comparable. Por consiguiente, las operaciones controvertidas en el litigio principal no están incluidas en el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA”* (Comentarios núm. 54, 55 y 56).

84. Vid. MORENO GONZÁLEZ, S., Tributación indirecta del dinero virtual, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 2, 2016, pp. 199-202.

85. Este precepto señala *“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:... j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático. No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión, de acuerdo con lo establecido en el número 2.o del artículo 140 de esta Ley”*.



*Las monedas virtuales Bitcoin actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto*

A pesar de que el TJUE en esta sentencia realiza una importante labor en relación a la conceptualización y la fiscalidad aplicable a los bitcoins en materia de imposición indirecta, lo cierto es que son varias las cuestiones que aún quedan sin resolver, como por ejemplo la relativa a la tributación de los creadores de bitcoins, los “mineros”. A la resolución de esta problemática –que ya se ha reflejado en sendos documentos de trabajo de la Comisión Europea presentados ante el Comité del IVA, de fecha 29 de julio de 2014 y 30 de abril de 2015- sin duda, colaborará la referida sentencia del TJUE, ya que, tal y como señala GÓMEZ ARAGÓN<sup>86</sup> *“la sentencia sienta unas bases sólidas a partir de las cuales realizar el análisis de tales cuestiones”*.

### 2.3.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Por último, en relación al ITPAJD, regulado en el Real Decreto 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 <sup>87</sup>(en adelante, TRLITPAJD), si se aplica de forma análoga la jurisprudencia del TJUE prevista para el IVA, se puede concluir la sujeción y exención de las operaciones de intercambio de divisas tradicionales por bitcoins a este Impuesto en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Respecto a su sujeción, el artículo 7.1A) del TRLITPAJD es claro en la delimitación del hecho imponible *“Son transmisiones patrimoniales sujetas A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”*, con lo que no ofrece dudas de la sujeción de las operaciones realizadas con criptomonedas. Sin embargo, considerando la jurisprudencia del TJUE que equipara estas monedas virtuales a los medios de pago de general aceptación, encontramos que a estas operaciones les resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.I.B).4. de la Ley del Impuesto, que establece una exención para *“las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones”*, con lo que, al igual que ocurre en el IVA, siguiendo el criterio del TJUE, las operaciones resultarían sujetas y exentas.

## 3. Conclusiones

En primer término, en relación a la categorización jurídica privada de los bitcoins, es clara la necesidad de que el legislador establezca unas líneas básicas que permitan clasificar estas monedas virtuales, ya sea conceptuándolas como bienes ordinarios, ya sea equiparándolas al dinero de curso legal –siguiendo la línea establecida en la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015-. Consideramos que éste es el paso esencial tanto para definir su tratamiento en el tráfico comercial y mercantil, como para fijar su régimen tributario. Desde nuestro punto de vista, y atendiendo a los caracteres que definen estas criptomonedas, creemos que lo más acertado es aproximar los bitcoins al concepto de “commodities”, y, de este modo, calificar los negocios jurídicos llevados a cabo con los mismos como permutas en el sentido del artículo 1.538 del Código Civil.

86. GÓMEZ ARAGÓN, D., Exención del IVA de las operaciones de cambio de la divisa virtual “bitcoin” por divisas tradicionales...ob. cit. pp. 98.

87. BOE de 20 de Octubre de 1993.

En segundo término, por lo que respecta a su tratamiento tributario, tanto en materia de imposición directa como de imposición indirecta, nuevamente se requiere que el legislador tributario, siguiendo la línea establecida en el ámbito iusprivatista, establezca de manera clara el régimen fiscal a aplicar y el modo en que las distintas figuras impositivas que recaen sobre las transacciones efectuadas con bitcoins deben gravar tales intercambios. Por otro lado, es necesario que los órganos administrativos unifiquen su criterio, tanto a nivel interno, como en relación con las resoluciones de órganos jurisdiccionales de carácter superior.

De este modo, estimamos fundamental en primer término la determinación de la naturaleza jurídica de estas monedas virtuales, pues ello sin duda clarificará su tratamiento fiscal, lo que no obsta la posterior delimitación de su régimen tributario por parte del legislador. Todo ello contribuirá a salvaguardar la posición del contribuyente que emplee estas criptomonedas y favorecerá de manera evidente la seguridad jurídica.

#### 4. Bibliografía

- › AA.VV.: El gobierno declina regular las bitcoin hasta que no haya un pronunciamiento europeo, *Carta tributaria. Revista de opinión*. Núm. 3, 2015, p. 123.
- › AA.VV., *Memento Práctico. Fiscal. 2015*, 1ª ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2015.
- › BARCIELA PÉREZ, J.A., "Bitcoin" e IVA. El asunto Hedqvist, *Quincena fiscal*, núm. 14, 2016, pp. 143-164.
- › FALCÓN Y TELLA, R., La tributación del dinero virtual, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2013, pp. 9-13.
- › FRANCO, P., Entendiendo Bitcoin: Criptografía, Ingeniería y Economía. *Anales de mecánica y electricidad*. Septiembre-octubre, 2014, pp. 16-22.
- › GÓMEZ ARAGÓN, D., Exención del IVA de las operaciones de cambio de la divisa virtual "bitcoin" por divisas tradicionales, *Carta tributaria. Revista de Opinión*, núm. 9, 2015, pp. 97-98.
- › GÓMEZ JIMÉNEZ, C., El bitcoin y su tributación, *Revista Cef Gestión*, núm. 195, 2015, pp. 29-50.
- › MORENO GONZÁLEZ, S., Tributación indirecta del dinero virtual, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 2, 2016, pp. 199-202.
- › SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. *Teoría y práctica de la contabilidad*, 3ª ed, Pirámide, Madrid, 2104.
- › SOCÍAS SALVÁ, A.: *Contabilidad Financiera*. 1 ed., Ediciones Pirámide, 2014.
- › ZÚÑIGA, A., Bitcoin, mucho más que una moneda, *Escritura Pública*, núm. 2, 2015, pp. 56-57.

## **La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa**

**Luis Ángel Gollonet Teruel**

Magistrado especialista en el orden de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

**Cristina Pérez-Piaya Moreno**

Doctora en Derecho por la Universidad de Granada y Magistrada suplente del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

### **Resumen**

El principio constitucional de personalidad de la pena no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se han satisfecho. Sin embargo, en la jurisdicción contencioso-administrativa se plantean problemas que pueden hacer transgredir en la práctica esta regla. Es el caso de que el infractor fallezca antes de que se termine la vía judicial o incluso durante la vía económico-administrativa cuando no se hubiera conocido el hecho de la muerte al dictarse resolución. El problema se plantea únicamente en sede contencioso-administrativa porque el carácter revisor de esta Jurisdicción impide la introducción de cuestiones nuevas sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. Tras el estudio de las diferentes posturas que ofrece la jurisprudencia, se analiza la opción escogida en Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -Sede de Granada-, en la que se declara que, por aplicación de los principios de la potestad sancionadora, también en sentencia es posible declarar directamente la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa dado lo excepcional del supuesto y la necesidad de evitar que de forma ineficiente se prosiga con otro procedimiento.

### **Abstract**

*The constitutional principle of the punishment personality does not allow the persistence of the tax sanctions after the death of the offender if these sanctions have not been yet paid. However, in the administrative court there are some practical challenges that make possible to violate this rule. This is the case when the violator dies before the legal process is completed or when the economic-administrative organ does not have knowledge of the decease before emitting its decision. The problem only appears in the administrative court because the reviewing nature of this Jurisdiction prevents to raise new questions when the Administration did not have the possibility to take action on them. After the study of the different positions that the jurisprudence offers, this article analyzes the decision of the Sentence 1050/2017, May 9, of the "Tribunal Superior de Justicia de Andalucía" (Superior*

*Court of Justice of Andalusia) – Branch of Granada –. This sentence declares that, by applying of the sanctioning power principles, it is also possible to determine directly the extinction of the sanction due to the decease of the perpetrator even when the issue is new and was not raised in the previous administrative process. This solution is supported by the exceptionality of the case and the necessity to avoid unnecessary procedures.*

### **Palabras clave**

Principio constitucional de personalidad de la pena, sanciones tributarias

### **Key words**

*Principle of the punishment personality, tax sanctions.*

## **Sumario**

1. Extinción de la sanción por fallecimiento del infractor. Prohibición de la transmisión de la sanción a los sucesores
2. Fallecimiento sobrevenido en el proceso judicial. Prohibición de la introducción de cuestiones nuevas en vía jurisdiccional no suscitadas en el procedimiento administrativo
3. Solución acordada por Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

## 1. Extinción de la sanción por fallecimiento del infractor. Prohibición de la transmisión de la sanción a los sucesores

El carácter sancionador que se otorga a una parte del Derecho Tributario implica una naturaleza de los ilícitos y sanciones administrativos sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas, siendo en la actualidad incuestionable que la función sancionadora de la Administración es parte del aparato represivo del Estado, manifestación de sus Puniendi, y no de la función de gestión de los intereses públicos de las Administraciones Públicas, por lo que, consecuentemente, concurre una patente identidad ontológica entre los ilícitos penal y administrativo.

La potestad sancionadora de la Administración, que se encuentra admitida por el artículo 25, apartado tercero, de la Constitución Española, se halla sometida a una serie de límites dimanantes del principio de legalidad. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre –ponente D. Luis Díez-Picazo–, sitúa tales límites en: *"a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la autoridad judicial"*.

Se trata, salvo el veto a las penas de privación de libertad y la subordinación a la autoridad judicial, de las mismas limitaciones que impone nuestra Carta Magna al orden penal. Esto corrobora que las diferencias entre ambos órdenes, excepto por lo que se refiere a la prohibición de sancionar con medidas restrictivas de libertad, no dejan de ser características formales en el desarrollo de sus respectivos procedimientos, respondiendo ambos a una misma y común naturaleza.

La doctrina pretendió establecer una distinción cualitativa entre las sanciones penales y las sanciones administrativas, pero como señala Luzón Cuesta<sup>1</sup> con cita de Sainz Cantero, las diferencias son solo cuantitativas, e incluso, si contemplamos la cuantía de las multas que puede imponer la Administración, muchas veces superiores a las previstas en el Código Penal, llegamos a la conclusión de que las penas y las sanciones administrativas solo pueden distinguirse por la naturaleza del órgano que las impone: Jurisdiccional o Administrativo.

Por tanto, resulta lógico que el procedimiento que se ocupa de la imposición de sanciones tributarias sea regido por los mismos principios que rigen el proceso penal, principios que habían parecido circunscritos únicamente a dicha rama del Derecho sancionador. En esta línea, la jurisprudencia, no solo constitucional, ha reconocido en numerosas ocasiones que los principios propios de la aplicación de las normas penales deben tenerse en cuenta en la aplicación de las normas que rigen las infracciones y sanciones administrativas.

Entre los principios constitucionalizados encontramos el principio de personalidad de la pena y culpabilidad, principio de origen jurídico-penal cuya aplicación el Tribunal Constitucional hizo extensiva al ámbito administrativo sancionador en su sentencia 18/1981.

Esta sentencia, que reconoció la aplicabilidad de los derechos y garantías del artículo 24 de la CE al campo administrativo sancionador, concluía respecto a este tema que: *"los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la*

1. Vid. Luzón Cuesta, Jose María. *Compendio Derecho Penal Parte General*. Editorial Dykinson, S.L. 2005, págs. 31 y 32.

*medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución*".

Del principio de personalidad de la pena o sanción, implícito en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución Española y aplicable al procedimiento sancionador tributario como parte indisoluble del *ius puniendi* Estatal, se derivan importantes consecuencias acerca de la transmisibilidad de las sanciones o de su extensión a terceras personas distintas al infractor<sup>2</sup>.

Una de las implicaciones de este principio es la extinción de la responsabilidad por fallecimiento del infractor, consecuencia necesaria además de la clara distinción entre la sanción y la deuda tributaria, conceptos jurídicos definitivamente diferenciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003. La extracción de la sanción de la deuda tributaria ha permitido que el tratamiento que se otorga a la medida punitiva sea distinto al que se da a la deuda y a todos sus componentes, de forma que la aplicación de los principios de origen jurídico penal se hace factible.

De lo anterior se infiere lo acertado de la aplicación analógica del criterio penal de extinción de responsabilidad por fallecimiento del inculcado, en aplicación de las normas penales y del principio "*mors omnia solvit*" al campo de las sanciones administrativas pecuniarias, de forma que éstas han de entenderse extinguidas y por consiguiente inexigibles cuando el interesado fallece antes de que se hayan efectivamente satisfecho.

Este criterio se adoptó incluso por la Ley 230/1963, General Tributaria, que en su artículo 89 disponía que "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil para la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones", redacción que se dio por el artículo 4 de la Ley 10/1985, que modificó aquella Ley General Tributaria, obviando incluso la consideración de que la sanción se transformara en deuda tributaria con la regulación legal entonces vigente. Tal criterio legal se encontraba plasmado en lo prevenido en el art. 21.1 RD 2631/1985, de 25 diciembre, que regulaba el procedimiento sancionador tributario, y que establecía, respecto de las sanciones la extinción de su importe cuando se tuviera constancia del fallecimiento del infractor, sin que fuera preciso solicitar, como acontecía con la normativa anterior, la condonación graciable.

En palabras del Tribunal Supremo, "*cuando se trata de la responsabilidad de una persona física derivada de infracciones administrativas, como ocurre en el presente caso en que se había sancionado a la titular individual de la empresa o bodega inscrita en el Registro de Denominación de Origen, la intransmisibilidad de las sanciones y la extinción de éstas por la muerte del responsable, prevista para las penas en el Código Penal (art. 112.1 del anterior texto y art. 130.1 del actual) y para las sanciones en los ámbitos sectoriales más característicos del Derecho administrativo sancionador de nuestro ordenamiento, resulta ineludible para preservar uno de los valores esenciales en que se asienta el ejercicio del «ius puniendi» del Estado, como es el principio de la personalidad de las penas y de las sanciones (STS 8 noviembre 1990) y el de la responsabilidad que se asienta en la culpabilidad individual, sin que las sanciones administrativas puedan asimilarse, a estos efectos, a una*

2. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de este principio, entre otras, en su Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, en la que declaró la inconstitucionalidad del artículo 7.2 de la Ley 20/1989, reguladora del Impuesto sobre la Renta y Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que daba redacción al artículo 31.4 de la Ley 44/1978, estableciendo que "Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que los generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda". El Tribunal, tras recordar la aplicabilidad de los principios inspiradores del orden penal al derecho administrativo sancionador, afirmó que "Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental..., también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción..., denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador", (F. J. 4º). Previamente, la STC 219/1988, de 22 de noviembre, ya había hecho uso de la expresión "personalidad de la pena o sanción" y expresa referencia a lo indebido del "traslado de la responsabilidad personal (no de la responsabilidad civil subsidiaria), a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa", y ello en el ámbito administrativo sancionador.

*obligación pecuniaria civil, con independencia de que haya recaído o no resolución sancionadora firme en el momento de producirse la muerte del infractor, ya que tal circunstancia no desvirtúa su naturaleza punitiva*.” (Sentencia de 20 de septiembre de 1996 dictada en el recurso de Apelación núm. 3606/1991, Fundamento de Derecho quinto).

También el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado al respecto en sentencias de 29 de agosto de 1997 -sentencias A.P. M.P. y T.P. c. Suiza, y E.L., R.L. y J.O.L. c. Suiza- con ocasión del estudio de la normativa interna suiza que permitía hacer responsables de una evasión fiscal a los herederos del infractor en contraposición con el artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales. En estos pronunciamientos se hace expresa referencia a la regla fundamental del derecho penal que propugna que la responsabilidad penal no sobrevive al autor de la infracción, regla que considera asimismo de aplicación obligada por la presunción de inocencia consagrada en el artículo 6.2 del antedicho convenio: *“Heredar la culpa del difunto no es compatible con las normas de la justicia penal en una sociedad regida por el estado de derecho. Por lo tanto, se ha producido una violación del artículo 6.2”*<sup>3</sup>.

En la actualidad esta regla se contiene en el artículo 39 de la Ley General Tributaria 58/2003, que establece, una vez que aprueba la transmisibilidad de las obligaciones tributarias pendientes a los herederos y a los legatarios, que “En ningún caso se transmitirán las sanciones”, así como que “Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento”.

Por su parte, el artículo 189.1 del mismo texto legal, en lógica consecuencia con lo anterior, dispone que “La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones”<sup>4</sup>. Por último, el artículo 190, intitulado “Extinción de las sanciones tributarias”, contempla la previsión expresa según la cual “Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas”, siendo este último precepto, a nuestro juicio, de especial relevancia, al inferirse del mismo que las sanciones, en tanto no se hallen satisfechas, se extinguirán por causa de fallecimiento del obligado al pago.

Debe precisarse no obstante que el fallecimiento del infractor solo podrá extinguir la responsabilidad respecto de las personas físicas, que evidentemente son las únicas personas sometidas a tal circunstancia natural. Dentro del

3. Vid. en este punto a MARTÍNEZ MUÑOZ: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002, págs. 107-108.

4. Como aclara la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2017 -Recurso contencioso-administrativo núm. 248/2016-, en un supuesto en que se pretende la extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento del sujeto sancionado y se enjuicia la legalidad del acuerdo sancionador, “como el fallecimiento de aquella se produjo con posterioridad a su imposición es posible cuestionar la legalidad del acuerdo que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero, dada la plena legitimación de éste, como sucesor procesal para impugnar la legalidad de la sanción impuesta a su causante. Es decir la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción.” Sin perjuicio de lo cual resulta inútil a nuestro juicio someter a la jurisdicción tal pretensión por la intrascendencia práctica que supone el mantenimiento o la anulación de la sanción, dada la imposibilidad de exigir el pago al sucesor.

fallecimiento debe incluirse tanto el supuesto de la muerte (artículo 32 del Código Civil) como la declaración de fallecimiento (artículos 193 y ss. del Código Civil)<sup>5</sup>.

Admitida la aplicabilidad de este criterio, la jurisprudencia ha aclarado que incluso este principio ha de extenderse a los intereses generados, en su caso, por la solicitud de suspensión de la sanción, pues las consecuencias de una petición de suspensión son accesorias a la propia sanción. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 9 de marzo de 2017<sup>6</sup>. En este pronunciamiento, como se verá más adelante, no se cuestiona la posibilidad de anular los intereses generados por la suspensión de la sanción en vía contencioso-administrativo por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en un caso en que el fallecimiento del infractor se había producido antes de que el Tribunal Económico Administrativo Central resolviera un recurso de alzada formulado frente a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Por lo demás, ninguna matización puede hacerse a la aplicación del reiterado principio de personalidad de la pena o sanción, en cuyo cumplimiento se prohíbe la transmisión de las sanciones una vez fallecido el infractor y se declara su extinción como consecuencia de tal acontecimiento. Únicamente se ha distinguido por el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 14 de febrero de 2000, recurso de Amparo núm. 735/1996 y 1195/1996, el caso en que la Administración tributaria pueda proceder al cobro de la sanción con bienes del cónyuge del infractor que formaban parte de la masa de la sociedad de gananciales: "... una cosa es que, en virtud del principio de personalidad de la pena o sanción establecido en el art. 25 CE, no se pueda imponer una sanción pecuniaria a quien no aparece como responsable de la misma, y otra muy distinta que, como aquí ha sucedido, no se pueda proceder al cobro de la misma con bienes del cónyuge del sujeto infractor si, de conformidad con las normas reguladoras del régimen patrimonial del matrimonio, aquéllos aparecen como gananciales", (Fundamento Jurídico 1). En el caso enjuiciado, un embargo que le había sido practicado a la recurrente se había hecho también para el cobro de unas sanciones por la comisión de infracciones por parte de su cónyuge, y no solo para el cobro de la deuda tributaria –comprensiva de la cuota, intereses de demora y recargo de apremio–, razón por la cual se cuestionó si, en virtud de la doctrina sentada en la STC 146/1994, se pudo haber desconocido el principio de personalidad de la sanción que deriva del art. 25.1 CE. Que se cobraran también las sanciones con las cuentas corrientes de la demandante se debió a la consideración de que las cuentas corrientes embargadas, siendo

5. Vid. en este punto a ALMENAR BELENGUER, JAIME, y RIPLEY SORIA, DANIEL, en la obra *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II). Editorial Aranzadi, S.A.U., Abril, 2008. ISBN 978-84-8355-532-3. La remisión al fallecimiento como causa de extinción de las infracciones lleva a cuestionarse a estos autores la subsistencia de la potestad para imponer la sanción en los casos en que se extinga la personalidad que a efectos tributarios se reconoce a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad civil. Sobre este particular razonan que de la dicción de la ley se infiere que la extinción de la personalidad tributaria de las sociedades o entidades sin personalidad extingue también la potestad para imponer la sanción, permitiendo solamente la transmisión a los sucesores de las sanciones tributarias ya existentes por haber sido determinadas en un previo procedimiento sancionador.

6. Fundamento de Derecho Cuarto: "No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (artículos 189 y 190), el problema a resolver es si este principio se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión, lo que ha de merecer una respuesta positiva en la línea que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto traen causa de la propia sanción impuesta, lo que impide la posibilidad de la transmisión al heredero, aunque el art. 39.1 de la Ley 58/2003 no contempla la situación y se refiera solo a la sanción, sin que tampoco el art. 26. 2, c) de la Ley 58/2003 nos pueda llevar a otra conclusión, en cuanto tiene en cuenta al sancionado, que no satisface el importe de la sanción, una vez vencido el plazo para su ingreso, debiendo estarse a las reglas específicas en el supuesto que hubiera sido objeto de recurso o reclamación, reglas que sólo pueden afectar al sancionado, no a sus herederos, toda vez que las consecuencias de una petición de suspensión, por el pago tardío, no pueden separarse de la propia sanción, y van asociados a la responsabilidad.

Otra interpretación nos llevaría a desconocer el principio de la personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Constitución, que es de aplicación al Derecho Administrativo sancionador.

En definitiva, el carácter compensatorio del perjuicio económico causado a la Administración Tributaria como consecuencia de la suspensión de la sanción tiene sentido cuando quien paga los intereses de demora es el sujeto infractor, pero no si la persona que debe abonarlos es un tercero, en cuanto resulta totalmente ajeno a las causas del retraso".

de la titularidad de ésta, contenían patrimonio ganancial que, en palabras de aquel pronunciamiento *“como tal, de acuerdo con la normativa civil (art. 1373 CC), responde de las deudas propias (así hay que considerar a las sanciones, de acuerdo con el art. 1366 CC) de cada uno de los esposos”*, (Fundamento jurídico 5). Esta actuación fue confirmada por Sentencias del TSJ de Castilla La Mancha de 31 de enero y 28 de febrero de 1996 respecto de las que se denegó el amparo por el Alto Tribunal por la razón antes expuesta.

No obstante, a nuestro juicio, resulta procedente matizar este criterio en el sentido de tener que dar necesariamente por excluida esta posibilidad de cobro de las sanciones en el caso de que el cónyuge infractor hubiese muerto antes de que la sanción se hallase recaudada totalmente, pues lo contrario supone una vulneración del artículo 25.1 de la CE al permitirse en definitiva la solidaridad en el pago de las sanciones respecto del cónyuge superviviente.

Resta decir que, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, el artículo 189 de la LGT solamente contempla el fallecimiento del sujeto infractor, no el del responsable del pago de las sanciones, sujeto obligado al pago de forma subsidiaria tras el incumplimiento y la declaración de fallido del sujeto infractor. Lo anterior implica, en nuestra opinión, y aunque en el caso de que existan varios sujetos infractores el fallecimiento de uno de ellos no extinga la responsabilidad de los demás sujetos infractores, sensu contrario, que el fallecimiento del sujeto infractor único o de todos los sujetos infractores debe impedir exigir el pago de la sanción a los obligados al mismo a título de responsables tributarios. Por el contrario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable del pago de las sanciones tributarias, y siempre que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido, solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, no de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias<sup>7</sup>.

## 2. Fallecimiento sobrevenido en el proceso judicial. Prohibición de la introducción de cuestiones nuevas en vía jurisdiccional no suscitadas en el procedimiento administrativo

A tenor de lo recogido en el anterior apartado no suscita ninguna duda que nuestro ordenamiento no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se hallan satisfechas. Es decir, independientemente de la firmeza de la resolución que avala la imposición de la sanción, si ésta no se encuentra satisfecha se extinguirá forzosamente por causa de la muerte del obligado al pago.

A pesar de la diáfana claridad de los preceptos antes transcritos y de la evidente intención del legislador de no dejar ningún resquicio que permita el mantenimiento de la sanción o su exigibilidad con carácter ulterior a la muerte del infractor, la mecánica procesal inherente a la jurisdicción contencioso-administrativa plantea problemas en la práctica que pueden hacer transgredir esta regla y, en definitiva, conculcar el principio constitucional de personalidad de la sanción.

Tal es el caso de que el infractor fallezca antes de que se dicte sentencia en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución económico-administrativa dictada por el Tribunal Económico Administrativo competente o, incluso, de que aun habiéndose producido el óbito con anterioridad a la emisión de tal resolución económico-administrativa, no se hubiera estimado tal causa como determinante de la extinción de la sanción por desconocerse por aquel órgano, al haberse interpuesto la reclamación por el propio sujeto sancionado y resolverse la misma sin conocimiento del suceso del fallecimiento sobrevenido.

7. Vid. en este sentido GONZÁLEZ ORTIZ, D., en “Los responsables de las sanciones como obligados al pago de una sanción ajena”. Revista española de Derecho Financiero núm. 147/2010 parte Estudios. Editorial Civitas, S.A., Pamplona. 2010.

El problema, como hemos advertido, se plantea únicamente en sede contencioso-administrativa, no así en la vía previa económico-administrativa, en la que no existe inconveniente en que se declare extinguida la sanción tributaria por las previsiones legales que han sido citadas.

El control de legalidad o adecuación a Derecho de la actuación administrativa de la Administración, esto es, el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho de la Administración Pública es una función encomendada por la Constitución Española a los Tribunales, en este caso concreto, a la jurisdicción contencioso administrativa.

En esta jurisdicción, la legalidad de la actuación administrativa ha de realizarse, con carácter general, con arreglo a las normas vigentes en el momento en que se dicta la actuación administrativa, con la excepción de la retroactividad de las normas sancionadoras que sean más favorables.

Igualmente, ha de realizarse el control de legalidad de la actuación administrativa con arreglo a los hechos que hubieren acontecido hasta el momento en que se dicta el acto administrativo, con general exclusión de los hechos posteriores.

El carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, uno de los principios básicos sobre los que se ha venido asentando la misma y, en particular, su ámbito de conocimiento o actuación, impide que se introduzcan cuestiones nuevas en vía jurisdiccional sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. A este respecto, el Tribunal Supremo (por todas, Sentencias de 25 de junio de 1992, 12 de noviembre de 1996 y Sentencias de 30 de noviembre de 1983, 1 de febrero de 1991, 12 de marzo de 1992, etc.) ha venido a confirmar la existencia de desviación procesal al formularse en vía jurisdiccional tales cuestiones nuevas que no fueron planteadas en vía administrativa, no procediendo, en puridad, hacer pronunciamiento alguno en el proceso contencioso-administrativo sobre las mismas.

No obsta a lo anterior que el artículo 56.1 de la vigente Ley Jurisdiccional, permita introducir nuevas alegaciones o motivos nuevos, sin que puedan modificarse, alterarse o adicionarse a las peticiones instadas en vía administrativa otras nuevas en vía jurisdiccional que no fueron formuladas ni cuestionadas ante la Administración. En definitiva, la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa admite la alteración de los fundamentos jurídicos aducidos ante la Administración, de modo que en el escrito de demanda, dejando incólume la cuestión suscitada ante esa vía previa, puedan integrarse razones y fundamentos diversos a los expuestos en el expediente administrativo antecedente de la litis, mas no cabe que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional.

Desde la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de abril de 1992, se ha venido reiterando que en el proceso jurisdiccional contencioso administrativo es posible plantear motivos o razones nuevos no planteados previamente en la vía administrativa, pero siempre que no se altere la pretensión. Esto es, no se admite la desviación procesal, que si bien no se produce cuando en vía jurisdiccional se alegan motivos nuevos respecto de los alegados en la previa vía administrativa, sí concurre cuando en vía jurisdiccional se alegan cuestiones nuevas sobre las que la Administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse en la previa vía administrativa.

Así, como se ha adelantado, en la vía contencioso administrativa se pueden introducir motivos y argumentos jurídicos distintos a los alegados en la vía administrativa sin que se incurra en vulneración de lo dispuesto en el artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (LJCA); sin embargo, este artículo prohíbe la introducción de las cuestiones nuevas no enunciadas en la vía administrativa.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la STC 133/2005, de 23 de mayo, se pronuncia, en relación con el principio pro actione y con el artículo 56.1 de la LJCA, sobre la posibilidad de introducir en vía contenciosa administrativa fundamentos o motivos nuevos que justifiquen la demanda, pero señala el Tribunal Constitucional que no es posible nunca introducir cuestiones nuevas no alegadas en la vía administrativa. Igualmente se refiere a esta cuestión la STC nº 160/2001.



*No suscita ninguna duda que nuestro ordenamiento no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se hallan satisfechas. Independientemente de la firmeza de la resolución que avala la imposición de la sanción, si ésta no se encuentra satisfecha se extinguirá forzosamente por causa de la muerte del obligado al pago*

En definitiva, con arreglo a los artículos 33 y 56 de la LJCA, en el proceso jurisdiccional se pueden alegar cuantos motivos de impugnación se consideren convenientes, hayan sido alegados o no en la previa vía administrativa, pero no es posible introducir en el recurso judicial cuestiones nuevas que no hubieran sido planteadas previamente en la vía administrativa.

Un matiz importante que conviene hacer a lo anterior es el que hace referencia a la posibilidad de valorar nuevos elementos de juicio en sede jurisdiccional que no se hubieran podido tomar en consideración con anterioridad en el transcurso de las actuaciones administrativas. Así lo viene señalando la jurisprudencia desde, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2001 (Rec. Casación 5899/97), que, en aplicación del principio de economía procesal, desestima la opción de la retroacción de actuaciones para que resuelva el órgano administrativo competente tras la anulación del acto impugnado al no poder admitirse una «aceptación ciega e incondicionada» de la característica revisora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa conducente en todo caso a la abstención de conocer, de tal forma que cuando hay elementos de juicio suficientes y determinados para resolver sobre el fondo de la cuestión debatida, puede la Sala sentenciadora entrar a resolver sobre el mismo, sin necesidad de devolución de las actuaciones a la Administración.

El Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de referirse a la admisión de los documentos en vía contenciosa también en otras muchas sentencias, verbigracia en las de 11 de febrero de 2010 y 20 de junio de 2012, aceptando la aportación en vía judicial de nuevos elementos de prueba no aludidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa, en concreto en el procedimiento inspector, para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada<sup>8</sup>. No obstante, esta posición ha sido posteriormente a su vez objeto de matización en la Sentencia de 17 de

8. «En efecto, el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción que, tras señalar en su apartado 1 que «en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración», dispone en el apartado 3 que «con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren», y en el apartado 4 que «después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil». No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto discrepancias en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar.

Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la atención a la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema». Sentencia de 20 de junio de 2012.

octubre de 2014, en la que se considera que *"Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho... no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras"... "Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección"*<sup>9</sup>.

Todo lo anteriormente expuesto no implica que el órgano judicial competente no deba revisar la legalidad del acto atendiendo a los hechos y circunstancias concurrentes al tiempo de dictarse. Es decir, que la anterior matización a que hemos hecho referencia permita valorar en determinados casos en sede contencioso-administrativa nuevos elementos de juicio que por motivos diversos no fueron tenidos en cuenta en vía administrativa no otorga la posibilidad de enjuiciar la conformidad a derecho del acto con base en unos parámetros diferentes o ulteriores a los que pudieron ser tomados en consideración al tiempo de emitirse. Esto es, lo que el carácter revisor de la Jurisdicción verdaderamente impide es alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. Y aceptar que un fallecimiento sobrevenido, posterior al dictado del acto sancionador y a la interposición misma de la reclamación económico-administrativa o incluso a la formulación del recurso jurisdiccional, implica la posibilidad de declarar su anulabilidad en vía contencioso-administrativa, equivale a acoger un escenario fáctico distinto al que concurría al tiempo de la actuación administrativa.

El problema que surge en este caso concreto, por las especialidades de la jurisdicción contenciosa, es que cuando se recurre a la jurisdicción frente a una sanción impuesta por la Agencia Tributaria, cuando ya se han agotado todos los recursos ante la Administración, si el fallecimiento se produce con posterioridad, una vez que se ha interpuesto la reclamación económico administrativa pero antes de que se resuelva la reclamación, o después del dictado de la resolución de la reclamación económico administrativa pero antes de que se haya iniciado o resuelto el proceso contencioso administrativo, la introducción del hecho de la muerte del sancionado se considera como una cuestión nueva, pues lo que se impetraría en vía judicial ya no sería la inadecuación a Derecho de la sanción por motivos de fondo, sino otra cosa distinta, la extinción de la sanción por fallecimiento.

9. Vid. sobre este pronunciamiento lo sostenido por HUESCA BOBADILLA, R., en "El momento de aportación de nuevas pruebas en el procedimiento inspector". Revista Quincena Fiscal, núm. 22/2015, parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015: *"Después de este pronunciamiento queda bastante claro, por tanto, aunque haya que ir caso a caso y siempre con las debidas cautelas para evitar cualquier tipo de indefensión, que el obligado tributario, sometido a un procedimiento de inspección, no puede, en el momento procedimental oportuno, sustraer al conocimiento de los órganos inspectores los medios de prueba de que intenta valerse en defensa de su derecho para aportarlos en la vía revisora administrativa o jurisdiccional, sin dar posibilidad, por tanto, a la Inspección de contrastar y rebatir en su caso esa documentación lo que le permitiría culminar de forma adecuada la regularización tributaria, regularización que, salvo casos de imposibilidad, no puede trasladarse a los órganos de revisión administrativa o jurisdiccional.*

*Dichos órganos no pueden por ello reconstruir en ese momento la situación económica sobre la que asentar, como dice el Tribunal, una nueva regularización de la situación tributaria del obligado. El Alto Tribunal tampoco admite, en estos casos, una retroacción de actuaciones para que la Inspección valore esas nuevas pruebas considerando correcta y conforme a derecho por tanto la valoración por el actuario de todas las pruebas y datos que en su momento pudo obtener del obligado.*

*La confirmación de este proceder administrativo es de gran importancia por lo que ello puede suponer de respaldo a la actuación inspectora que, en numerosas ocasiones, ha visto burladas sus competencias comprobadoras con la admisión y valoración, en vía contenciosa especialmente, de determinados documentos y pruebas aportados, por primera vez, en esa vía, por el obligado tributario y que podía haber aportado perfectamente en la vía de comprobación inspectora.*

*Con esta actuación se trata de evitar que esos documentos y pruebas sean examinados por la Inspección en la fase de comprobación con el rigor y profundidad que están presentes en sus actuaciones."*



*Lo que la Sentencia resuelve, de forma novedosa, es que los principios del Derecho sancionador penal deben ser aplicados al Derecho sancionador administrativo, lo que supone que si una sanción penal se extingue por el fallecimiento, también en sentencia contenciosa es posible declarar la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa. Igualmente razones de economía procesal, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y eficacia conducen a la misma conclusión*

En esta disyuntiva son dos las posturas que encontramos tanto en la Administración como en la jurisprudencia:

- a) Hay una postura jurídica que sostiene que no es posible que se declare en Sentencia la extinción de la sanción porque no fue una cuestión planteada en la vía económico administrativa, y sobre la que, por tanto, no se ha podido pronunciar la Administración, sin perjuicio de que se pueda alegar esa extinción en la vía administrativa. Esta tesis es la sostenida por la Sentencia 73/2015, de 2 de febrero de 2015, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, que resuelve el caso de un recurrente que fue sancionado por la comisión de una infracción tributaria y que falleció una vez interpuesto el recurso jurisdiccional, después de la presentación de la demanda y antes de la presentación de conclusiones.

En este pronunciamiento se sostuvo lo siguiente: *“debe significarse que es precisamente la circunstancia de que el hecho luctuoso tenga lugar durante la tramitación del procedimiento la que justifica que esa alegación tenga lugar en fase de conclusiones, no puede determinar la necesidad de respetar de modo adecuada la delimitación de las pretensiones que se contienen en la demanda y la prohibición de “mutatio libelli”.*

*En este sentido, y a diferencia de la jurisdicción penal que tiene por objeto investigar y en su caso delimitar la responsabilidad penal, por lo que no está constreñida temporalmente en la apreciación de las causas de extinción de la responsabilidad, nuestra labor jurisdiccional no puede extenderse al examen de las consecuencias jurídicas derivadas de hechos que no han sido objeto de análisis por parte de la resolución combatida, dado el carácter netamente revisor de nuestra labor. El artículo 64.1 de la LJCA al regular las conclusiones ciertamente permite alegar tanto sobre los hechos y la prueba practicada como sobre los fundamentos jurídicos en los que se apoya la pretensión de las partes, pero lo que no permite es introducir nuevos motivos impugnatorios, siendo por ello que tal cuestión debe quedar imprejuizada”.*

En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de ese mismo Tribunal de 26 de enero de 2015, Sentencia 49/2015.

- b) Ahora bien, hay una segunda interpretación posible, que es la sostenida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sentencia de 9 de mayo de 2017, recaída en el recurso 465/2012, que se expone más ampliamente en el siguiente punto de este artículo; esta segunda postura entiende que la aplicación de los principios propios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador en general y al ámbito tributario en particular, en concreto el principio de personalidad de la pena o sanción, debe suponer, necesariamente, que en vía judicial se declare de forma directa la extinción de la sanción por fallecimiento, aunque sea una cuestión nueva no planteada antes en vía administrativa.

### 3. Solución acordada por Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La reciente Sentencia de 9 de mayo de 2017 del TSJA, sede de Granada, resuelve un caso en el que una persona es sancionada por la Agencia Tributaria por la comisión de una infracción tributaria. Dicha sanción fue recurrida en reposición ante la propia Agencia Tributaria, que desestimó el recurso, y, posteriormente, esta misma persona interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEARA, considerando no ajustada a Derecho la sanción.

En el periodo de tiempo que transcurrió entre la interposición de la reclamación y la resolución de la misma, se produjo el fallecimiento de esta persona, sin que nadie lo pusiera en conocimiento del TEARA.

Los herederos del contribuyente sancionado recurrieron en vía judicial la sanción alegando que se había extinguido por fallecimiento del infractor, y lo que se plantea y resuelve en el proceso judicial es si debe declararse en sentencia que la sanción ha quedado extinguida, como solicita la parte recurrente, o si, por el contrario, y como solicitó la Abogacía del Estado, por ser el fallecimiento de esta persona posterior a la imposición de la sanción, y no constituir una cuestión planteada en la interposición de la reclamación económico administrativa, debe desestimarse el recurso mediante sentencia, sin perjuicio del derecho de los herederos recurrentes de alegar esta causa de extinción de la sanción posteriormente en vía de ejecución de la sanción.

La Sentencia considera que la introducción del fallecimiento en el recurso judicial debe ser considerada como una cuestión nueva, y no como un motivo nuevo, porque en la reclamación económico administrativa se solicitó la anulación de la sanción, y en la demanda judicial, aunque también se pide la anulación de la actuación administrativa (así se solicita en el suplico), en realidad lo que se está pidiendo es que se declare la extinción de la sanción, lo que es una cuestión distinta, ya que no es lo mismo anular un acto administrativo por ser contrario a Derecho que declararlo extinguido porque, pese a ser conforme a Derecho, resulta obligada tal extinción por el fallecimiento.

Pese a ello, expone la Sentencia, lejos de ser una transgresión de la doctrina expuesta sobre la interdicción de introducción de cuestiones nuevas en la vía judicial, *"esta novedosa excepción que aplica este Tribunal, excepción que debe ser interpretada de forma restrictiva, debe ser vista como una mejora de la doctrina, que permite garantizar el mejor sometimiento de la Administración a la Ley, y evitar que de forma ineficiente inicie o prosiga procedimientos sancionadores que resultan a todas luces estériles por el fallecimiento del sancionado, por el puro formalismo de no haberse alegado el fallecimiento en vía administrativa"* y añade que *"La muerte de una persona es inmutable en esta vida terrena, y por tanto, una vez producida, tiene unas características que la hacen jurídicamente única y que permiten que esta cuestión, a diferencia de las demás, sí que pueda ser introducida en el proceso judicial incluso aunque no hubiera sido planteada antes en vía administrativa"*.

En definitiva, lo que la Sentencia resuelve, de forma novedosa, es que los principios del Derecho sancionador penal deben ser aplicados al Derecho sancionador administrativo, lo que supone que si una sanción penal se extingue por el fallecimiento, también en sentencia contenciosa es posible declarar la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa. Igualmente razones de economía procesal, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y eficacia conducen a la misma conclusión.

Revista Técnica Tributaria

---

# JURISPRUDENCIA NACIONAL



**AEDAF**



# Jurisprudencia nacional

---

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 1ª

Auto de 12 de julio de 2017, rec. 2173/2017

**Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Interpretación de la exención en empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.**

Se admite a casación el recurso interpuesto alegando interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, sobre la interpretación del beneficio recogido en el art. 20. 2 c) de la LISD en relación con el art. 4 del Impuesto sobre el Patrimonio, en aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, debiendo precisarse qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la mencionada exención, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.

### Hechos

---

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en las infracciones denunciadas.
  - 4.1. Respecto de la infracción del artículo 20.2.c) LISyD, no existe jurisprudencia sobre supuestos iguales al que la sentencia resuelve. Entiende por tanto necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que determine qué sucede con todas aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año y, consecuentemente, qué elementos materiales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en la referida disposición, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante. No habiendo jurisprudencia sobre cuestiones iguales o similares, se presume que existe interés casacional objetivo (artículo 88.3.a) LJCA).
  - 4.2. Considera asimismo que la doctrina que sienta la sentencia cuya casación se pretende resulta gravemente dañosa para los intereses generales (artículo 88.2.b) LJCA), puesto que impide la aplicación de la exención del art. 20.2.c) LISyD a todas aquellas explotaciones económicas cuyos rendimientos positivos se produzcan avanzado el ejercicio fiscal, no teniendo en consideración la propia naturaleza de la explotación.
  - 4.3. Finalmente, la recurrente entiende que la sentencia afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto de este proceso (artículo 88.2.c) LJCA) ya que afecta a todas las explotaciones económicas

que no producen unos rendimientos positivos lineales durante el ejercicio fiscal sino que los mismos se obtienen cuando ya se encuentra avanzado el ejercicio fiscal.

### Razonamientos jurídicos

3. La aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISyD ha dado lugar a distintos problemas interpretativos, singularmente en aquellos supuestos en los que se enfrentan la naturaleza teleológica de la norma, a saber, la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones, y los presupuestos legales que contempla, de manera que puedan cohonestarse el devengo instantáneo que establece el artículo 24 LISyD para sucesiones con los devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el impuesto sobre el patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991.
4. El esclarecimiento de tal cuestión requiere que se interprete el mencionado artículo 20.2.c) LISyD en relación con el artículo 4 LIP, y se determine, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención del art. 20.2.c) LISyD, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.
5. Esa tarea exegética sobre ese concreto particular no ha sido aún abordada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre ella.
6. Existe, por tanto, interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [ artículo 88.3.a) LJCA].

# Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 5ª

Sentencia de 17 de octubre de 2017, rec. 2/2016

**Ponente: Juan Carlos Trillo Alonso**

## **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Responsabilidad patrimonial del Estado.**

Revocación del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se desestimó la solicitud indemnizatoria formulada por la recurrente, en concepto de responsabilidad patrimonial derivada del abono del impuesto de sucesiones como legítima heredera, en aplicación de una normativa estatal reguladora del citado impuesto, declarada contraria al derecho de la Unión Europea por STJUE. Incumplimiento del derecho europeo, al establecer diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España. Al conocer España el criterio del TJUE, plasmado con anterioridad al devengo del impuesto de sucesiones y de manera clara, España tenía que haber adaptado su normativa al derecho europeo. Relación de causalidad directa. La diferencia de trato, prohibida por el derecho europeo, es la causante directa del daño cuya indemnización se reclama.

## **Fundamentos de derecho**

### **PRIMERO: (...)**

La resolución recurrida, común a varias solicitudes indemnizatorias, desestima la reclamación con fundamento, muy resumidamente expuesto, en lo siguiente:

1. Inexistencia de violación suficientemente caracterizada del derecho europeo (fundamento jurídico cuarto).
2. Inexistencia de relación de causalidad (fundamento jurídico quinto).
3. Intangibilidad de las resoluciones firmes (fundamento jurídico sexto).
4. Improcedencia de la reclamación de abono de la totalidad de lo ingresado por razón del impuesto (fundamento jurídico séptimo).
5. Culpa concurrente de las Comunidades Autónomas (fundamento jurídico octavo).

(...)

**CUARTO:** En el fundamento jurídico cuarto de la resolución recurrida se invoca como primera razón para la denegación de la solicitud indemnizatoria, tal como ya adelantamos, la inexistencia del requisito de una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo.

(...)

Pues bien, pronunciándose en igual sentido las sentencias (...), mal puede sostenerse que la ausencia de una definición unívoca y completa de movimiento de capital en los artículos que la sentencia de 3 de septiembre de 2014 considera infringidos (argumento primero de la resolución recurrida) habilite para negar que la norma vulnerada está suficientemente caracterizada. (...)

Si bien debemos admitir el argumento de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y que en dicho ámbito el margen de apreciación de éstos es máximo, lo que no podemos compartir es el relativo a que esa competencia sea exclusiva de los Estados miembros, o que ese margen de apreciación habilite a la aplicación de una normativa contraria al derecho de la Unión Europea. (...)

Conocido o debiéndose conocer por el Reino de España el criterio del Tribunal de la Unión Europea, plasmado con anterioridad al devengo del impuesto que nos ocupa y de forma absolutamente clara, España tenía que adaptar su normativa al derecho europeo y no esperar a la sentencia indicada de 3 de septiembre de 2014 para hacerlo. (...)

(...)

**QUINTO:** Respecto a la inexistencia de relación de causalidad, razón expresada en el fundamento jurídico quinto de la resolución recurrida, (...).

Aun siendo cierto que en la sentencia no se declara expresamente la incompatibilidad de la norma española con el derecho europeo, ni invalida de forma explícita la norma nacional, la expresa declaración de que sí incumple las obligaciones impuestas por el derecho europeo encierra la declaración de incompatibilidad y de invalidez que la resolución recurrida echa en falta.

La relación de causalidad es directa en cuanto el daño de carácter económico que la recurrente invoca deriva de la aplicación de una norma legal contraria al derecho de la Unión Europea.

Es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscriba por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente.

Respecto a la falta de acreditación de la real causación de una diferencia de trato y de que su causación es consecuencia de no ser residente en España, podrá ser una razón aceptable para alguno de las reclamaciones que la resolución recurrida resuelve conjuntamente, pero no frente a la recurrente, quien con rigurosidad acredita la diferencia de trato y su origen: no ser residente.

(...)

**SEXTO:** La tercera razón que expresa la resolución recurrida para denegar la indemnización se circunscribe, conforme ya anunciamos, a la intangibilidad de las resoluciones firmes (...)

Con el argumento de que las liquidaciones tributarias practicadas a los reclamantes tienen el carácter de firmes por no haber sido recurridas y de que una doctrina jurisprudencial reitera que la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo, conviene precisar que en el caso que nos ocupa de responsabilidad patrimonial del estado legislador por infracción de la ley estatal del derecho comunitario, la acción para pedir la responsabilidad se inicia, a los efectos del plazo del artículo 145.2 de la Ley 30/1992, al dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es cuando expresamente se declara que la ley española ha vulnerado el derecho de la Unión.

(...)

**SÉPTIMO:** La cuarta razón que recoge la resolución recurrida para denegar la indemnización (fundamento séptimo) es que algunos de los reclamantes pretenden el resarcimiento del importe total de lo ingresado en su día por el impuesto.

Concretado en el escrito de demanda que el importe de lo reclamado es la diferencia entre lo exigido en aplicación de la normativa estatal y el importe que hubiera resultado exigible de haberse aplicado la normativa autonómica, la razón expuesta en la resolución recurrida no es atinente al caso.

**OCTAVO:** Respecto a la quinta y última razón expuesta en la resolución recurrida para denegar la indemnización (fundamento de derecho octavo), relativa a que estamos ante un supuesto de culpa concurrente con las Comunidades Autónomas, reiteremos para su rechazo lo ya dicho al tratar la irregular constitución de la relación procesal invocada por el Abogado del Estado.



## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 19 de julio de 2017, rec. 2862/2016

**Ponente: Rafael Fernández Montalvo**

**IRPF. Tributación del socio tras la adquisición de acciones propias por la sociedad y su posterior amortización mediante reducción de capital.**

El recurrente solicita que se reconozca la prescripción del derecho de la AEAT a liquidar el IRPF ya que, en la sentencia anterior, se afirma que las actuaciones de inspección se desarrollan en relación con el mismo contribuyente, y el mismo impuesto. Además, se alega la inaplicación del criterio de las consultas vinculantes por la propia Administración, manifestando la Sala de la anterior sentencia que en este caso no se da el hallarse los interesados en la misma situación porque para la Sala de instancia medió una actuación que no se ajustaba a la causa típica de los negocios realizados.

### Fundamentos de derecho

**SEGUNDO:** *Sobre la alegada prescripción del derecho de la AEAT a liquidar el IRPF del ejercicio 2007.*

A juicio del recurrente, lo relevante es la fecha real del inicio de las actuaciones. En cambio, es indiferente que dicho inicio se produzca vía solicitud de información a otro contribuyente que está siendo objeto de una comprobación, vía de comprobación a otros Estados.

2. Sin embargo, no puede considerarse como auténtica sentencia de contraste la que se cita de esta Sala de 26 de mayo de 2014 (rec. de cas. 16/2012) porque los hechos en ella contemplados tienen dos diferencias relevantes con respecto a los examinados en la sentencia de instancia.

Una de ellas la advierte la propia recurrente, aunque niegue su importancia. En la sentencia de instancia las actuaciones previas se refieren a otro contribuyente-la sociedad- y, claro está, por diferentes impuestos -Impuesto sobre sociedades e IVA-, mientras que en la pretendida sentencia de contraste dichas actuaciones se desarrollan en relación con el mismo contribuyente y el mismo impuesto-IVA por la importación de un yate.

Otra es que la pretendida sentencia de contraste se refiere a una solicitud o petición de asistencia mutua a las autoridades aduaneras de otros países que se insertan materialmente en el mismo procedimiento de comprobación e investigación que se iniciaría más tarde por la comunicación formal a la entidad interesada.

Así se explica que en nuestra sentencia dijéramos, como fundamento del fallo, que “[...]no cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida[...]”.

No es este el supuesto examinado en la sentencia recurrida en el que las actuaciones a las que se pretende retrotraer el “dies a quo” no se practican en el seno del mismo procedimiento y respecto de las cuales la Sala de instancia no aprecia la existencia de abuso de derecho, realización fraudulenta o artificiosidad alguna.

(...)

**TERCERO:** *Sobre la inaplicación en la liquidación practicada por la AEAT, del criterio de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre la calificación de los rendimientos derivados de la transmisión de acciones a la propia sociedad.*

(...)

2. Incluso admitiendo que la sentencia citada del Tribunal Superior de Justicia de Castilla sea una verdadera sentencia de contraste, este segundo motivo tampoco puede ser acogido.

La LGT/2003, en el artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

El régimen de la consulta vinculante supone que los órganos administrativos, por disposición expresa de la Ley, no pueden apartarse de la respuesta dada por la propia Administración siempre que concurren los requisitos subjetivos, objetivos, formales y de procedimientos establecidos legal (artículo 88 y 89 LGT) y reglamentariamente (artículos 65 a 68 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, Real Decreto 1065/2007). Sin embargo, para la Sala de instancia no existe la vinculación derivada de la consulta porque en este caso no se da el hallarse los interesados en la misma situación porque para la Sala de instancia medió una actuación que no se ajustaba a la causa típica de los negocios realizados.

Y sucede que, en el presente caso, además, el criterio expresado en la sentencia de instancia es el que se corresponde con el de la más reciente jurisprudencia de la Sala al calificar como rendimientos de capital mobiliario, a efectos, del IRPF, los rendimientos obtenidos como consecuencia de la transmisión de acciones o de participaciones a la propia sociedad para su ulterior amortización y reducción del capital social con devolución de aportaciones.

Así ocurre cuando del análisis de las operaciones resulta que con ellas no se genera incremento patrimonial alguno, sino que a través de las mismas se persigue devolver a los socios aportaciones y beneficios no distribuidos. En aplicación del artículo 44. Cuatro d) LIRPF, Ley 18/1991, de 6 de junio, y más tarde del artículo 31.3.a) TRLIRPF/2004 y del artículo 33.3.a) TRLIRPF/2006, se estima que cuando la reducción de capital tiene como finalidad la devolución de aportaciones, el importe de éstas minora el de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso tributa como rendimiento de capital mobiliario.

■

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 1ª

Sentencia de 18 de julio de 2017, rec. 3015/2016

**Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó**

### **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Operaciones vinculadas.**

Controversia suscitada por la retribución percibida por una periodista recurrente que es administradora de una sociedad profesional constituida por ella misma y su marido de la que posee el 50% del capital. Las percepciones que percibe son mínimas en comparación con el importe total de los ingresos sociales. La entidad carece de medios personales para el desarrollo de su misión que requiere del trabajo personalísimo del recurrente contratado por otras empresas dedicadas a la difusión de programas de misterio tanto en radio como en televisión, por lo que su creación pretende beneficiar a los socios de una tributación inferior a la legalmente establecida.

### **Fundamentos de derecho**

#### **TERCERO: (...)**

La cuestión litigiosa en el procedimiento seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid giró en todo momento alrededor de qué engloba el concepto jurídico indeterminado relativo a que "la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

Pues bien, la interpretación jurídica que realiza el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la Sentencia cuya casación se pretende, en lo que se refiere a la tributación por IRPF de las retribuciones percibidas por Dña. Rosana en el ejercicio 2006 de la sociedad profesional es la siguiente: "En el caso presente no se ha acreditado en forma alguna que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Y estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa de la recurrente en los programas de televisión "Cuarto Milenio", sin que la sociedad "Producciones Digitales Milenio, S.L." aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter personalísimo, siendo las cualidades artísticas y de comunicación de Rosana el único elemento determinante de la contratación. La parte justifica su argumentación sosteniendo que su actividad profesional solo precisa de su actividad intelectual, no precisando de ningún otro medio material o personal, pero precisamente en estos casos en los que... la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal de Rosana es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto, la liquidación impugnada se ajusta a derecho.

2. La recurrente ofrece como sentencia de contraste la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26 de enero de 2015 en el recurso num. 307/2011. En el supuesto enjuiciado por dicho Tribunal se cuestiona igualmente la tributación en concepto de IRPF de un socio de una sociedad profesional. En tal caso son objeto de impugnación ante la Sala las liquidaciones relativas al IRPF de los Srs... y..., dedicados al asesoramiento tributario, a los que se les imputa en su IRPF los beneficios de las sociedades profesionales de las que son socios y por las que estas habían tributado en el impuesto de sociedades, de modo que se regulariza su situación tributaria incrementando los rendimientos declarados en el IRPF con las rentas derivadas de los servicios prestados personalmente a la sociedad. La sociedad tiene dos equipos informáticos y un inmueble destinado a oficina, así como diverso inmovilizado.

Pues bien, en este caso, la interpretación jurídica realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia es radicalmente divergente con la efectuada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia cuya casación se pretende, en tanto que el Tribunal Superior de Justicia de Murcia entiende que la carencia de medios materiales de la sociedad profesional no es en absoluto determinante de la tributación de las retribuciones percibidas por sus socios profesionales, lo que da lugar a la anulación de la regularización practicada por la Inspección de los Tributos:

Frente a la interpretación jurídica realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en la sentencia citada de contraste del concepto jurídico indeterminado relativo a que la sociedad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, la realizada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contradice las reglas de la sana crítica y buen criterio en la medida en que ignora no solo la realidad social de la prestación de servicios con mínimos medios materiales sino que ignora las conclusiones alcanzadas al respecto por la Nota 5/2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria en la que se determina que la existencia de actividad profesional no exige la existencia de empleados más allá de sus socios profesionales, siendo perfectamente posible incluso que la sociedad profesional preste sus servicios a través del socio, aunque sea ella la que factura a terceros.

Frente a la sentencia de contraste ofrecida por la recurrente cabe oponer, con el Abogado del Estado, que la actividad de asesoramiento tributario es distinta de la llevada a cabo por la recurrente -periodismo de misterio que inicialmente realizó un programa radiofónico y posteriormente se llevó al medio televisivo, constituyendo la sociedad XXX, S.L. y contratando con la productora de televisión XXX-. Además de la distinta actividad económica realizada por la sociedad de la que la recurrente era administradora y socia del 50% de su capital, en relación con los hechos enjuiciados en la sentencia de contraste. En esta última se trata de una sociedad profesional, extremo que no concurre en el caso de la sociedad de la recurrente. Luego no concurren las identidades objetiva y causal entre ambas sentencias para que pueda prosperar este recurso de casación para unificación de doctrina.

La intencionada interposición de la sociedad XXX, S.L. – aunque legítima –, entre el socio que presta servicios artísticos -y como tal de carácter personalismo, y por ello así contratados “intuitu personae”, y terceras personas, las empresas dedicadas a la difusión -de programas radiofónicos y de TV fundamentalmente, se hizo con la pretensión primordial de lograr irregularmente una tributación total conjunta (en el IS y en el IRPF) inferior a la querida por el Legislador Tributario. Esto es, a la establecida en el IRPF para los ingresos profesionales obtenidos directamente por una persona física, o bien en el IS para los obtenidos (por una persona física indirectamente cuando opera) a través de una sociedad interpuesta pero con la obligación de que las operaciones socio-sociedad sean valoradas conforme al criterio del precio o valor de mercado, es decir, aquél que es convenido normalmente entre partes independientes con intereses económicos contrapuestos.

La valoración convenida entre socios y sociedad como retribución de unos servicios es de 100.000 o 120.000 euros anuales, cuando esos mismos servicios, sin añadir ningún valor añadido por la sociedad, son los que la propia sociedad factura a terceros (independientes), que en ese caso los valoran en 1.472.567,92 euros y 1.808.443,89 euros (conjunto de años 2007 y 2008). Estas cifras distan lo suficiente entre sí como para aceptar que la valoración que han pactado las partes está adecuada al mercado, sino al contrario, dista enormemente de lo que es el mercado.

No es excusa que las rentas obtenidas no se hayan eludido, sino que se encuentran en la sociedad y que cuando se reparten en forma de dividendos tributarán el socio por ellas. Los ingresos han de integrarse en la base imponible del obligado tributario en la cuantía en que se valore su trabajo para la sociedad vinculada a precio de mercado. Se trata de servicios prestados por unas personas físicas, y como tal se han valorado. La calificación y valoración de los rendimientos del capital (dividendos) es distinta.

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de julio de 2017, rec. 2488/2016

**Ponente: Emilio Frías Ponce**

### **ISD. Reducción por donación de empresa individual.**

En esta sentencia, el Tribunal Supremo otorga plena validez y eficacia a las declaraciones complementarias de IRPF presentadas, una vez iniciadas las actuaciones de comprobación referentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los efectos de determinar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicar la reducción por transmisión de empresa familiar. Concretamente, el supuesto planteado se refiere al requisito que exige que los rendimientos obtenidos de la actividad profesional en cuestión constituyan la principal fuente de renta del transmitente, lo que atendiendo a lo dispuesto en el art. 3.1 del RD 1704/1999, supone que al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de la actividad económica de que se trate.

### **Fundamentos de derecho**

**PRIMERO:** La sentencia impugnada, a los efectos de determinar la procedencia o no de la reducción del 99%, por transmisión del negocio del donante, recogida en el art. 13 de la Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, que se condiciona a que en la fecha del devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el apartado 8º del art. 4º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, no otorga eficacia a la declaración complementaria del IRPF presentada una vez iniciado el procedimiento de comprobación por el Impuesto sobre Donaciones, para acreditar los requisitos exigidos, al ser la fecha del devengo a la que debe estarse a efectos de examinar la aplicación de los beneficios fiscales que pudieran corresponder al sujeto pasivo.

(...)

### **QUINTO.**

(...)

Por tanto, la principal fuente de renta constituye un requisito imprescindible para la aplicación de la reducción por adquisición de un negocio profesional, pero sin que la ley efectúe mención alguna sobre qué ha de entenderse por principal fuente de renta, siendo el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, el que precisa, en el art. 3, que “a estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

Ante esta normativa, surge la cuestión de la procedencia o no de la declaración complementaria para rectificar los datos declarados. Pues bien, según el artículo 122 de la Ley General Tributaria “1.- Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior, o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley...

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad". Ante esta regulación no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas, si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la fuente principal de renta de la declarante, aunque ello tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, establecida por adquisición de un negocio profesional, aunque ha de reconocerse que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias, ingresando cantidad inferior a la debida, situación en la que pretendió ampararse la Administración Autonómica. Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración Autonómica tiene que estar a lo que resulte de ella.

Por otra parte, hay que significar que la sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 2011 resuelve un caso muy singular, en el que los legatarios procedieron a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del fallecido con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, negando la existencia de un error material o de hecho.

Asimismo, en la sentencia de 26 de octubre de 2012, aunque se remite a lo declarado en la sentencia de 17 de febrero de 2011, que atiende a la fecha del fallecimiento para constatar la concurrencia de los requisitos para gozar del beneficio, el fundamento último de la denegación fue que los rendimientos de la actividad económica no constituían la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos. Por lo expuesto, la necesidad de estimar el recurso se impone debiendo estarse a la doctrina que sientan las sentencias de contraste.

■

## Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª

Sentencia de 15 de junio de 2017, rec. 50/2014

**Ponente: Emilia Giménez Yuste**

**Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Partidas no deducibles. Infracciones y sanciones tributarias. Actuaciones sancionables. Imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta.**

Entre las cuestiones objeto de controversia, se discute la consideración como ingreso fiscalmente computable, la devolución de una multa contabilizada como ingreso. El Tribunal considera que la devolución de la sanción debe declararse ingreso en el ejercicio en que es percibida con independencia de que las multas no tengan la consideración de gasto fiscalmente deducibles. Por otra parte, el Tribunal considera que determinados gastos por compra de décimos de lotería y tarjetas regalo, que figuran en la cuenta de atenciones a trabajadores y clientes, son deducibles por estimarlos proporcionados a la cifra de negocios de la empresa y al número de personal de la empresa.

### Fundamentos de derecho

**CUARTO:** En lo que se refiere a los gastos no admitidos que son objeto de controversia, la Inspección considera y el TEARC confirma, que el obligado tributario contabilizó en concepto de gastos en el ejercicio 2004 un importe de 3.044,23 euros correspondiente al pago de multas y sanciones. Además, contabilizó en dicho ejercicio el importe de 3.789,50 euros que fue cobrado en dicho ejercicio y que se correspondía devolución de una multa del año 2001.

Así, el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en materia de gastos no deducibles, prevé que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas.

Tal como razona el TEARC, y se reconoce en la demanda, el citado artículo establece de manera clara y taxativa los gastos cuya deducibilidad no se admite a efectos del Impuesto sobre Sociedades, fijando de manera clara los correspondientes a las multas y sanciones, por lo que habiendo contabilizado el obligado tributario en concepto de gastos las multas correspondientes al ejercicio 2004, debió proceder en el momento de efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades a practicar un ajuste extracontable positivo por dicho importe.

A juicio del demandante si las multas de 2004 no son deducibles como gastos, las devoluciones del 2004 tampoco son computables como ingresos. Pero la Sala comparte con el TEARC que la devolución de la sanción percibida en el 2004, se contabilizó en el ejercicio 2004, debiéndose declarar en el ejercicio en que se contabiliza.

(...)

**SEXTO:** Por lo que respecta a la no admisión como gastos deducibles de los importes por "décimos de lotería" y "tarjetas de regalo de El Corte Ingles", la Inspección considera que no están relacionados con la actividad.

De otro lado, en las facturas por "atenciones varias" no se consideran deducible las cuotas en IVA, por lo que se deduce el importe en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En lo referente a estos gastos, la Inspección considera que el obligado no acredita su utilización en su actividad económica. Por su parte, el TEARC pone de relieve que no se discute que la adquisición de los décimos o la adquisición de tarjetas regalo como atención a clientes, proveedores o trabajadores no sean deducibles, sino que el obligado no identificó en ningún momento los destinatarios de dichas atenciones.

En la demanda se invoca la admisibilidad de los gastos de lotería y gastos de Navidad, conforme al artículo 14, 1, e, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre sociedades, pues si bien no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles e) Los donativos y liberalidades, se añade que: "No se

entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen respecto del personal de la empresa...."

Pues bien, de lo establecido en la LIS, se concluye que para su admisibilidad como partidas deducibles los gastos deben estar claramente relacionados con la actividad, es decir, han de encontrar su causa en la actividad constituyéndose así en costes de producción.

Por otra parte, como ya ha considerado esta Sala y Sección, ha de estarse al concepto de "gasto contable", como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios.

Al margen de gastos groseramente desproporcionados, las distinciones como las de gastos suntuarios, inadecuados, oportunos, excesivos etc., es decir, innecesarios, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial.

En definitiva, el criterio de esta Sala y Sección es que ha de partirse del principio consistente en que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad, y la incertidumbre probatoria en este extremo ha de perjudicar por tanto a la Administración, no obstante lo cual, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, ha de ser el interesado quien pague con la carga de desvirtuar la prueba de adverso mediante la oportuna contraprueba.

En este caso los expresados gastos por atenciones varias (facturas correspondientes a menús de navidad y atenciones a trabajadores y clientes) que se especifican en los apartados 3 y 6 del Acta de disconformidad, se estiman proporcionados a la cifra de negocios de la empresa en los ejercicios controvertidos y al número de personal fijo y no fijo que figura en las declaraciones, por lo que en este punto el recurso ha de prosperar.

(...)

## Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª

Sentencia de 15 de septiembre de 2017, rec. 700/2015

**Ponente: Francisco Javier Pardo Muñoz**

### **Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Motivación insuficiente.**

Considera el Tribunal que la imposición de la sanción debe estar suficientemente motivada, debiéndose expresar en qué consistió en el caso concreto la omisión de la diligencia exigible, no siendo suficiente la mención a la falta de concurrencia de cualquiera de las causas excluyentes de culpabilidad recogidas en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 y en el actual artículo 179.2.

### **Fundamentos de derecho**

**SEGUNDO:** Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción: no concurrencia. Estimación.

(...)

La STS 11 de junio de 2012 (recurso 588/2009, ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 de octubre de 2009, casación 2422/03); sobre que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 –ni constituye ahora– infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad; y sobre que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable, o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En fin, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), señala que *«En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta -incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la*

*responsabilidad-, debe, sin embargo, considerarse bastante en el presente caso la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia ».*

La STS de 16 de julio de 2015, recurso 650/2014, señala que «*Si a acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar, se añade en exclusividad que la parte recurrente no fue diligente en la consignación de los datos y que no cabe una interpretación razonable ni concurre causa de exoneración, sin más concreción, en modo alguno puede tenerse por justificados específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Nos encontramos con una pura petición de principio, lo que se debe de justificar es la falta de diligencia, dar las razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida, y no apodóticamente partir del propio presupuesto al que se le debe de dotar de contenido al efecto; ciertamente existen conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido, lo que por cierto no sucede en este caso, para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando una falta de diligencia, pero en este supuesto no hay descripción de lo sucedido, y ante la alegación de la parte de haber mediado un error, fácilmente detectable con sólo verificar la declaración de 2003, dado que el simple error no es sancionable cuando falta dicho elemento subjetivo, aun cuando normalmente todo error suela venir acompañado de una falta de diligencia, se precisa en estos casos que se justifique que dicha falta de diligencia es de suficiente intensidad como para identificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta castigada. Como ya se ha dicho en el presente caso ni siquiera existe descripción de los hechos para siquiera considerar que la falta de diligencia podía considerarse ínsita en la propia conducta. Por lo demás, la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, como tantas veces hemos indicado, cuando a más abundamiento en el presente caso en absoluto se pone en entredicho la interpretación de no se sabe qué norma ».*

En el presente caso el Acuerdo de 18 de noviembre de 2013, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010, dice lo siguiente: Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

El contribuyente no ha presentado declaración del IRPF estando obligado a ello al percibir rendimientos de trabajo de más de un pagador y superar el límite de ingresos establecido en la ley de dicho impuesto.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

- La base de la sanción es superior a 3.000 euros y no se aprecia ocultación ni concurren otras circunstancias que agraven la calificación.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiese convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. Usted ha presentado con fecha 31-07-2013 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

La representante de la titular del documento manifiesta su disconformidad al procedimiento sancionador alegando desconocer la obligación de presentar el documento, no existiendo ánimo defraudatorio, siendo una persona mayor de edad, con problemas físicos y psíquicos de salud, sin objetar el pago del documento.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Su alegación relativa a que actuó de buena fe y sin voluntad de incumplir la norma debe ser desestimada porque no es necesaria la concurrencia de dolo sino que basta que se aprecie simple negligencia, y, en este caso, tal como se indica, se ha omitido el mínimo deber de cuidado exigible.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que Sabina con NIF NUM002 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante.

(...)

Así las cosas, y sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente, y en sí mismo congruente, en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, la demanda ha de correr suerte estimatoria ya que es evidente que las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario son expresiones que no colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al no especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió en este singular caso la omisión de la diligencia exigible, no bastando a estos efectos con dejar constancia de que el obligado tributario no presentó declaración del IRPF estando obligado a ello al percibir rendimientos de trabajo de más de un pagador y superar el límite de ingresos establecido en la ley de dicho impuesto, y es que no podemos obviar, y así consta en el expediente, que la obligada tributaria tenía más de 80 años en el momento en que surgió su obligación de declarar, no constando que la viniese efectuando en los años inmediatos anteriores -de hecho, la obligación parece haber surgido de las prestaciones recibidas de PREMAP tras el fallecimiento de su esposo-, constando igualmente que padece pluripatología crónica, incluidas limitaciones sensoriales por sordo/ceguera y depresión, lo que unido a que, en efecto, no consta en modo alguno que recibiese el borrador que se dice en el expediente remitido contestando a su solicitud, y que abonó la deuda en cuanto tuvo conocimiento de la misma, esta Sala entiende en una valoración conjunta de las circunstancias concurrentes que en este caso no cabe reproche alguno constitutivo siquiera de negligencia, con la consiguiente estimación del recurso.

## Audiencia Provincial de Zaragoza, Sección 4ª

Sentencia de 21 de abril de 2017, rec. 16/2017

**Ponente: Mª Jesús Sánchez Cano**

**Responsabilidad civil del asesor fiscal. Indemnización por daños y perjuicios por confeccionar de forma errónea las declaraciones fiscales.**

En base a lo dispuesto en esta sentencia, la labor del asesor fiscal, en cumplimiento de sus obligaciones de asesoramiento fiscal y confección de declaraciones, se extiende no solo al conocimiento de la normativa fiscal aplicable, sino también a la normativa específica del sector de que se trate –en este caso la normativa aplicable a un negocio de Expendeduría de Tabaco-. También debe el asesor fiscal cotejar los datos facilitados por su cliente, no pudiendo eximirle de responsabilidad el hecho de que las declaraciones hayan sido confeccionadas y presentadas en base a los datos y documentos facilitados.

### Fundamentos de derecho

**QUINTO:** Corresponde ahora examinar la impugnación formulada por la parte actora, cuyas alegaciones cuestionan el pronunciamiento de la sentencia recurrida en el cual se declara que se debe reducir la indemnización a cargo de la demandada en un 50% por concurrencia de culpas con la demandante, argumentando que se trata de una mera apreciación subjetiva del Juez “a quo”. Sobre este particular, argumenta la parte demandante que las declaraciones tributarias las presentaba directamente la asesoría demandada, para lo cual tenía autorización digital, dada la relación de confianza existente entre las partes, tras más de veinte años de prestación de servicios. Al mismo tiempo, considera la actora que es clara la negligencia de la asesoría demandada, al haber presentado las declaraciones de IRPF sin contrastar los datos de compras y ventas, con infracción de la *lex artis*. Por estos motivos, argumenta el ahora recurrente que el hecho de no haber comprobado a posteriori la corrección de las declaraciones no supone la pretendida culpa concurrente, por no ser ello la causa de la sanción. Vistos los argumentos de la parte apelante, este Tribunal ha de partir de la base de lo establecido en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución, en tanto que es obvio que el Sr. NAUIN carece de los conocimientos y pericia necesarios en la materia objeto del contrato de arrendamiento de servicios, es decir, la asesoría contable y fiscal que CASTILLERO Y ASOCIADOS SL debía prestar al actor. Es, por tanto, la asesoría demandada la que viene obligada por su profesión a conocer la legislación aplicable tanto en materia fiscal como en lo referente a la concreta actividad que desempeña su cliente, más todavía si, como es el caso, puede influir en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquél. Como también viene obligada la parte demandada a unos modos de uso y un comportamiento que sólo están en condiciones de ejercer aquellos que desempeñan dicha profesión. Ello supone que no pueda exigirse al demandante que esté pendiente del contenido de sus declaraciones fiscales, dado que, como ya ha dejado sentado, el alcance de los deberes de un asesor fiscal comporta que el cliente pueda desentenderse de sus obligaciones en esta materia, en la confianza de que el profesional prestará sus servicios con la diligencia debida, máxime si, como es el caso, se trataba de una prestación de servicios continuada en el tiempo durante más de veinte años. En atención a lo expuesto, considera la Sala que el uso de la facultad moderadora de la responsabilidad permitida en el art. 1.103 Cc no resulta lógico ni razonable, ponderando las circunstancias del caso concreto y la relevancia de la negligencia en el comportamiento de la asesoría fiscal. Así es, en tanto que el incumplimiento por la parte demandada del deber de conocer y aplicar la legislación tributaria y específica en materia de tabaco y de su obligación de cotejar los datos facilitados por el cliente, así como los certificados de los distribuidores, comprobando la correspondencia entre las compras y las ventas, son datos más que suficientes para determinar que la responsabilidad respecto al daño sufrido por el cliente como consecuencia de las sanciones que se le impusieron ha de recaer exclusivamente

sobre la parte demandada, debiendo subordinarse la condena a CASTILLERO Y ASOCIADOS SL a la totalidad del daño efectivamente producido por la imposición de la sanción y subsiguiente pago por la parte actora. Habiéndose acogido la pretensión principal de la impugnación, no procede entrar a valorar la pretensión subsidiaria.



Revista Técnica Tributaria

---

DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA





# Doctrina administrativa

---

## Tribunal Económico-Administrativo Central

### Resolución 1485/2017 de 28/09/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

**Notificación por medios no electrónico, validez y efectos.**

Se plantea si la presunción “*iuris tantum*” de la validez de la notificación formalmente correcta efectuada por la Administración y recepcionada por un empleado, podría ser enervada en el caso de que se alegue y acredite que la intervención de éste en la recepción de la misma fue incorrecta, así como mediante la aportación de la prueba o pruebas de esa falta de adecuación del empleado.

### **Fundamentos de derecho**

---

**SEGUNDO:** La cuestión que se plantea en el presente recurso es si la presunción “*iuris tantum*” de la validez de la notificación formalmente correcta efectuada por la Administración en el domicilio del deudor, decepcionada por persona que declara ser “empleado”, podría ser enervada en el caso de que a la vista de las circunstancias concretas concurrentes en la fecha de recepción, se alegue y acredite que su intervención en la recepción de la misma fue incorrecta, así como la prueba o pruebas de esa falta de adecuación. Dichas circunstancias, que no pudieron ser previstas y tenidas en cuenta por el obligado, consistirían en informes médicos del empleado que le habían inadecuado para esa función o en el emprendimiento de acciones disciplinarias o exigencia de responsabilidad hacia el mismo.

(...)

**TERCERO:** (...)

Por lo tanto, las notificaciones de los actos administrativos que realice la Administración Tributaria en el domicilio fiscal de la entidad interesada y se reciban por quien se encuentre en dicho lugar o domicilio, haciendo constar su identidad y/o su relación con la empresa o en calidad/cargo laboral por el cual las recibe, son perfectamente válidas y surten efectos puesto que, de acuerdo con la jurisprudencia que se desprende de las sentencias del Tribunal Supremo, citando como argumento de autoridad la de 2.06.2011 en el recurso de casación 4028/2009, la Administración cumplió con las formalidades legalmente establecidas en la norma en materia de notificaciones, las cuales van dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario.

(...)

**QUINTO: (...)**

En esta sentencia se contienen los dos elementos que es preciso ponderar a la hora de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado:

- El primero de ellos, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, las cuales van dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento del destinatario.
- El segundo, son las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que deben destacarse:
  - a) El grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración.
  - b) El conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios.
  - c) El comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptar la notificación.

En cuanto al primero de los elementos, las notificaciones de los actos administrativos realizadas por la Administración Tributaria, en concreto en este caso se trataba de requerimientos de información, en el domicilio social de la entidad interesada que es su domicilio fiscal, e intentadas en tres ocasiones, que fueron recepcionadas por quien se encontraba en dicho lugar o domicilio e hizo constar su identidad y su relación con la empresa, ya fuera como autorizado o como empleado, se presume que han sido válidas y que han surtido efectos llegando, tempestivamente, a conocimiento del interesado.

Ahora bien, esta presunción puede ser enervada en aquellos casos en los que “no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales” el interesado acredite suficientemente que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo. A lo que se opone el Centro Directivo recurrente es que esta acreditación se limite a unas manifestaciones apocadíticas y no se sustente en pruebas concluyentes.

(...)

En este punto este TEAC comparte las alegaciones del Departamento, en la medida en que las manifestaciones de la empresa no constituyen prueba suficiente del hecho que se pretende demostrar, como se desprende de la falta de congruencia de los datos fácticos y la propia debilidad de la argumentación que se basa más en suposiciones que en hechos concluyentes.

(...)

Sin embargo, este TEAC también considera que las pruebas concretas y concluyentes para enervar esta presunción “*iuris tantum*” de validez de las notificaciones deben plantearse primero en los procedimientos de aplicación de los tributos administrativos iniciados y no directamente en la vía económico-administrativa, puesto que los Tribunales económico-administrativos tienen una función revisora, en estos supuestos revisar si las pruebas aportadas se valoraron de manera correcta pro los órganos de aplicación de los tributos y si eran suficientes o no para enervar la presunción.

Respecto del tipo de pruebas que han de presentarse en aquellos casos en los que no se ha dado curso a la notificación dependiendo de si los hechos de no dar curso a las notificaciones recibidas hacia personas con poder de decisión son atribuibles a actos de voluntad del empleado o bien no podían achacarse a un acto de voluntad por el diagnóstico de su situación, son elementos que giran en torno a las circunstancias concurrentes en el momento de la práctica de la notificación, respecto de las cuales este Tribunal considera que la vía del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no es el mecanismo adecuado para plantear este tipo de cuestiones puesto que no resulta posible unificar criterio respecto de elementos fácticos relativos al comportamiento de terceros, que en su caso, deberán sopesarse, a la vista de las pruebas por el órgano administrativo, sin perjuicio de la posterior revisión por los Tribunales Económico-Administrativos.

■

## Tribunal Económico-Administrativo Central

### Resolución 00963/2014 de 02/11/2017

Unidad resolutoria: Vocalía segunda

**Deber de colaboración con la Administración Tributaria. Cajas de seguridad.**

Requerimiento de información emitido por órgano competente y formulado sobre datos concretos, relacionados con los titulares de contratos de cajas de seguridad durante un periodo determinado vinculados con la actividad desarrollada por una entidad bancaria. Todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujeto a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma. En contra de las manifestaciones de la interesada, en el caso, el requerimiento está suficientemente motivado e identificada la información en él solicitada, la cual por su naturaleza es de suficiente y clara trascendencia tributaria. Requerimiento idéntico a otros formulados a la misma entidad con anterioridad, no recurridos y ya firmes.

### **Fundamentos de derecho**

**SEGUNDO:** Se refiere la primera alegación planteada por el interesado a la existencia de jurisprudencia relativa a la anulación de requerimientos idénticos al aquí recurrido, (...)

Analizadas las anteriores sentencias podemos comprobar que todas ellas determinan la imposibilidad de que un órgano de Recaudación pueda practicar requerimientos genéricos de información, quedando únicamente sometidos al ámbito competencial de los órganos de recaudación quienes aparezcan como deudores de la Hacienda pública, no pudiendo, por ello, practicar requerimientos generales en este ámbito desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos. (...)

Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho de la presente resolución, en el caso que nos ocupa nos encontramos ante un requerimiento efectuado por el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude a efectos de obtener información necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT, información que tiene trascendencia tributaria al recoger hechos o actos que podrían ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de manera que, no encontrándonos en el presente caso ante un requerimiento efectuado por un órgano de Recaudación sino de Inspección, no resultarán aplicables las sentencias señaladas por el interesado, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto. (...)

(...)

**TERCERO:** Alega a continuación el interesado la infracción del artículo 93 de la Ley 58/2003, General Tributaria, manifestando al respecto lo siguiente: (...)

Resulta evidente que el requerimiento que ahora nos ocupa es individualizado tanto respecto de la entidad a quien se dirige como respecto de la documentación que solicita, teniendo en cuenta la naturaleza de la relación económica que vincula al XYZ SA con cada uno de los titulares de las cajas de alquiler. Se requiere al obligado tributario (entidad financiera) la identificación de los titulares de contratos de alquiler de cajas de seguridad vigentes durante un período de tiempo determinado con expresión de lo facturado por la entidad en ese período como consecuencia del servicio

prestado a dichos titulares por lo que, atendiendo a la naturaleza de la información requerida, no resulta evidente, como alega el interesado, el carácter genérico de la información solicitada; la naturaleza de los datos requeridos es concreta y referida a un determinado periodo, no hay duda que los requerimientos individualizados son conformes con las exigencias legales. (...)

(...)

**CUARTO:** Alega asimismo el interesado que de acuerdo con el artículo 93.1.c) de la LGT se exige en relación con los requerimientos de información emanados de una Administración que dicha información se refiera a deudores de la Administración tributaria y que sus deudas se encuentren en período ejecutivo, (...)

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, podemos determinar que si bien el artículo 93.1.c) de la LGT anteriormente transcrito circunscribe la posibilidad de que se practique el tipo de requerimiento que aquí nos ocupa por los órganos de recaudación a las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo en el ejercicio de sus funciones, no es así en el caso en que los requerimientos en cuestión sean emitidos por los órganos de Inspección, puesto que, en principio, todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujeto a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma, de manera que, habiendo sido emitido en el presente caso el requerimiento de información por orden de la Inspectora Jefe del Equipo Central de Información al resultar la información solicitada necesaria para el desarrollo de las actuaciones de los Servicios de Inspección de la AEAT, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

(...)

**QUINTO:** Alega a continuación el interesado que el requerimiento impugnado carece de motivación y de trascendencia tributaria. (...)

Pues bien, en el supuesto que nos ocupa el contenido del requerimiento, referido a datos concretos de titulares de contratos de alquiler de cajas de seguridad vigentes en un periodo determinado (01-09-2012 a 31-12-2013) refleja sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, y por ende justifica, la trascendencia tributaria de la información solicitada, respecto de la cual se manifiesta que resulta necesaria para las actuaciones que tiene encomendada la Inspección de los tributos. Dichos titulares son potenciales contribuyentes de impuestos y se hallan vinculados con la entidad requerida por razón de su actividad mercantil constatándose también que la información solicitada se halla acotada en un ámbito temporal determinado.

Para cualquier observador, y más para los operadores de tráfico económico y mercantil, no se escapa la trascendencia para la aplicación de los tributos de las circunstancias patrimoniales concurrentes en un concreto obligado tributario, por cuanto de las mismas se desprende directamente una determinada capacidad económica así como eventuales relaciones de tipo financiero o patrimonial que deberá ser analizada por la Administración encargada de su control. La mención de la utilidad de los datos económicos así obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos se cumple en este caso y resulta suficiente, a juicio de este Tribunal Central, para justificar la trascendencia tributaria del requerimiento.

En definitiva entendemos que el requerimiento formulado tiene trascendencia tributaria tal y como ésta es definida por el Tribunal Supremo en las mencionadas sentencias estando el mismo, en contra de las manifestaciones del interesado, suficientemente motivado e identificada la información en él solicitada, la cual por su naturaleza es de suficiente y clara trascendencia tributaria tal y como se establece en el artículo 93 de la LGT antes mencionado.

(...)

**SEXTO:** Por último alega el interesado el incumplimiento del principio de proporcionalidad.

En cuanto al principio de proporcionalidad, si bien debemos entender que el resultado del requerimiento emitido será una pluralidad elevada de datos, no por ello debemos considerar que se está infringiendo el principio de proporcionalidad, ya que el mismo es un principio de carácter relativo que debe ser examinado en cada caso concreto, y teniendo en cuenta las características y condiciones de la entidad a la que se dirige el requerimiento.

Dadas las características, magnitud, así como importancia, y medios materiales, y particularmente informáticos con los que cuenta el reclamante, este Tribunal considera que el requerimiento de la ONIF cumple con los requisitos exigidos por nuestra normativa aplicable, y específicamente, con el principio de proporcionalidad.



# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 00576/2014 de 20/07/2017

Unidad resolutoria: Vocalía quinta

**Infracciones y sanciones. Expedición de facturas con datos falsos o falseados.**

El incumplimiento de las obligaciones de facturación, en el caso de emisión de facturas por operaciones que no se han realizado, consiste en la expedición de esas facturas con datos falsos o falseados, lo que determina su calificación como muy grave (art. 201.3 LGT). Es posible apreciar dicha infracción en base a presunciones sustentadas en hechos constatados que permiten llegar a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario en el mismo.

### Fundamentos de derecho

#### QUINTO: (...)

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999, “un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que ‘indica’ aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca –y, en su caso, en prueba de cargo– en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el ‘hecho-consecuencia’ y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho”.

Dicho lo anterior, véase que la Inspección, en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, identifica diversos indicios (detallados de forma detallada en el antecedente de hecho primero de la presente resolución) que apuntan en una sola dirección, cual es la falta de infraestructura por parte del recurrente para realizar la actividad económica en la que estaba dado de alta, y teniendo la emisión de dichas facturas por parte del interesado la única finalidad de beneficiar a las entidades destinatarias de las mismas, al deducirse unas cuotas del IVA y un gasto de unos trabajos que no han existido, lo cual tiene un coste fiscal nulo para el obligado tributario dado el régimen de estimación objetiva en el que tributa el mismo. De los citados indicios, pueden destacarse, entre otros, los siguientes:

1. El obligado tributario está dado de alta en la actividad de “transporte de mercancías por carretera”, percibiendo, asimismo, retribuciones del trabajo satisfechas por la entidad T. S.L., sociedad dedicada a la misma actividad, con domicilio en Álava y de la que el obligado tributario es administrador único.
2. El obligado tributario no dispone de trabajadores contratados ni de local alguno afecto al desarrollo de su actividad, disponiendo de un único vehículo para la realización de la misma; asimismo, manifiesta no disponer de ninguna documentación relativa a presupuestos entregados, contratos firmados con clientes o partes de trabajo u hojas de medición.

3. El volumen de facturación declarado por el obligado tributario por dicha actividad es de 288.904,50 euros (IVA excluido) en el ejercicio 2007 y de 348.187,17 euros (IVA excluido) en el ejercicio 2008. El concepto que figura en las facturas aportadas por el obligado tributario difiere según quien sea la entidad destinataria, pero en ningún caso queda identificado el trayecto o los kilómetros realizados y en la mayoría de ellas no figura identificado el vehículo con el que se realiza el transporte.
4. De la documentación aportada en relación con los gastos de la actividad, se pone de manifiesto que en el ejercicio 2007 los gastos de combustible ascienden a un total de 15.579,96 euros (IVA incluido), si bien no se identifica en la factura el vehículo al que corresponden y en relación con el ejercicio 2008, en todas las facturas aportadas por el concepto gasto de combustible se identifican otros vehículos distintos del afecto a la actividad. No figura ningún otro gasto asociado a posibles subcontrataciones u otros gastos asociados a la actividad.
5. Respecto al cobro de los servicios prestados, se pone de manifiesto que respecto a los servicios prestados a la entidad Sdad Coop IB se aporta únicamente el justificante de una de las facturas emitidas, siendo el titular de la cuenta bancaria de abono la entidad T. S.L., (el obligado tributario figura como autorizado en las cuentas bancarias titularidad de dicha entidad); asimismo, los servicios prestados en el ejercicio 2007 a la entidad C. S.L., no fueron abonados hasta finales del ejercicio 2008 mediante cheque que no figura ingresado en ninguna de las cuentas bancarias aportadas por el obligado tributario.
6. En la cuenta bancaria de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Navarra, de la que es titular el obligado tributario, figuran numerosas salidas de efectivo e ingresos sin explicación; figurando, asimismo, traspasos procedentes de otras cuentas del mismo banco con la identificación de "pago factura nº XX" sin que los números coincidan con sus emitidas.

El interesado, en el escrito de interposición del presente recurso de alzada, se limita a manifestar que la Administración no ha llevado a cabo un contraste o ratificación de la información aportada por el mismo, pero no aporta documentación alguna que contradiga los indicios que la Administración ha puesto de manifiesto.

Todos los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, que no han sido desvirtuados por el interesado, conjuntamente, y sin que se predique la ilicitud de ninguno de ellos aisladamente considerados, permiten, razonablemente, presumir que el recurrente no realizaba una actividad económica, consiguiendo con la emisión de las facturas disminuir la imposición directa e indirecta de las entidades a las que facturaba y no suponiendo esto coste fiscal alguno para el mismo dado el régimen fiscal en el que tributa.

(...)

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 00067/2015 de 5/07/2017

Unidad resolutoria: Vocalía sexta

**Procedimiento de inspección.** Contribuyente que presenta alegaciones en plazo, mediante correo certificado, pero llegan al Órgano que resuelve después de haber notificado la resolución, en la que se indicó que no se habían recibido alegaciones.

No hay indefensión si, a través del informe complementario que prevé el artículo 235.3 LGT, se contesta a las alegaciones, lo que permitirá que tanto el Tribunal como el contribuyente conozcan las razones del sostenimiento de la liquidación.

Por tanto, las posibilidades de defensa del recurrente no se ven mermadas, puesto que la contestación de las alegaciones le fue puesta de manifiesto al recurrente a efectos de que éste presentase las alegaciones en el recurso de alzada, ratificando la contestación a las alegaciones la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad.

### Fundamentos de derecho

**SEGUNDO:** En primer lugar, alega el recurrente la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación impugnado por omitirse el trámite de audiencia, en la medida que la Inspección se limita en el Acuerdo de liquidación a afirmar que no consta que se hayan presentado alegaciones, cuando las mismas habían sido presentadas dentro del plazo previsto para ello.

Dicho esto, procede valorar cuáles serían las consecuencias de la omisión de este trámite de alegaciones preceptivo. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada y unánime en el sentido de que la falta de audiencia del interesado es determinante de anulabilidad si concurre indefensión material o de nulidad en el caso de relevancia constitucional (o que se trate de un procedimiento sancionador). Así, en STS de 30 de mayo de 2003, Recurso de casación 6313/1998, se dice lo siguiente:

“En este orden de ideas, no ha de olvidarse: Que los defectos de forma sólo determinan la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, y que esta regla, de relativización de los vicios de forma, que no determinan per se la anulabilidad, sino sólo cuando al vicio se anuda alguna de esas consecuencias, es también predicable, al menos en procedimientos de naturaleza no sancionadora como el que ahora nos ocupa, cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de audiencia. Si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente, la omisión de la audiencia será o deberá calificarse como una irregularidad no invalidante. En otras palabras, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías. La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses. Limitación que, por lo expuesto, no cabe apreciar en el supuesto enjuiciado. En fin, el principio de economía procesal refuerza lo dicho, pues si lo susceptible de debate, y en realidad no debatido, es una estricta cuestión jurídica, cuya decisión no depende de elementos de prueba cuya disponibilidad se vea afectada por el paso del tiempo, sería contrario a aquel principio retrotraer las actuaciones para que la Administración volviera a adoptar la decisión que adoptó y que defiende como correcta en este proceso”.

En el mismo sentido, en STS de 11 de julio de 2003, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 7983/1999, se señala:

"La falta de audiencia en un procedimiento no sancionador no es, por sí propia, causa de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquéllos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa.

Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP-PAC.

Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste dé lugar a la indefensión del interesado. Y, precisamente, si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello.

Así pues, según hemos dicho reiteradamente y como señala la sentencia impugnada, no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción contencioso administrativa (entre muchas, pueden verse las sentencias de 26 de enero de 1.979 - RJ 232/1.979-; de 18 de noviembre de 1.980 - RJ 4546/1.980-; de 18 de noviembre de 1.980 - RJ 4572/1.980-; de 30 de noviembre de 1.995 - recurso de casación 945/1.992 -; o, muy recientemente, la de 30 de mayo de 2.003 -recurso de casación 6.313/1.998).

Lo anterior tampoco supone que la simple existencia de recurso administrativo o jurisdiccional posterior subsane de manera automática la falta de audiencia anterior al acto administrativo, puesto que las circunstancias específicas de cada caso pueden determinar que estos recursos no hayan posibilitado, por la razón que sea, dicha defensa eficaz de los intereses del ciudadano afectado, lo que habría de determinar en última instancia la nulidad de aquél acto por haberse producido una indefensión real y efectiva determinante de nulidad en los términos del art. 63.2 de la Ley 30/1992".

Así pues, la omisión de tal trámite no convierte en nulo de pleno derecho al acuerdo en cuestión. En efecto, la omisión de dicho trámite no implica que el acuerdo se haya adoptado “prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”, lo que conforme al artículo 62.1 e) de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y del Procedimiento Administrativo Común conllevaría su nulidad radical o de pleno derecho.

Ahora bien, dicha omisión del trámite de audiencia, en cuanto ocasionara indefensión al interesado, sí podría dar lugar a la anulabilidad del acuerdo de liquidación conforme al artículo 63 de la misma Ley 30/92 que, por lo que aquí interesa, establece:

- “1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.
2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”

A estos efectos, la STS de 11 de julio de 2003, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 7983/1999 dispone (el subrayado es nuestro):

“Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste dé lugar a la indefensión del interesado. Y, precisamente, si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello.

Así pues, según hemos dicho reiteradamente y como señala la sentencia impugnada, no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción contencioso-administrativa (entre muchas, pueden verse las sentencias de 26 de enero de 1979 [ RJ 1979, 232]; de 18 de noviembre de 1980 [ RJ 1980, 4546]; de 18 de noviembre de 1980 [ RJ 1980, 4572]; de 30 de noviembre de 1995 –recurso de casación 945/1992 [ RJ 1995, 8582] –; o, muy recientemente, la de 30 de mayo de 2003 –recurso de casación 6313/1998 [ RJ 2003, 5013] –).”

El Tribunal Supremo ha mantenido este criterio en numerosas Sentencias. Así en la Sentencia de 17 de mayo de 2012 afirma que (el subrayado es nuestro):

“Como hemos señalado en numerosas ocasiones (por todas STS de 14 de febrero de 2000) «la nulidad de los actos administrativos sólo era apreciable en los supuestos tasados del art. 47 LPA (RCL 1986, 939) (art. 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre) y la anulabilidad por defectos formales, sólo procedía cuando el acto carecía de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o producía indefensión de los interesados, según el art. 48.2 LPA (art. 63.2 LRJ-PAC)”, por ello, “cuando existen suficientes elementos de juicio para resolver el fondo del asunto y ello permite presuponer que la nulidad de actuaciones y la repetición del acto viciado no conduciría a un resultado distinto, esto es, cuando

puede presumirse racionalmente que el nuevo acto que se dicte por la Administración, una vez subsanado el defecto formal ha de ser idéntico en su contenido material o de fondo, no tiene sentido apreciar la anulabilidad del acto aquejado del vicio formal”.

En este particular, el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula la posibilidad de anular los actos administrativos por defecto de forma, así como la posibilidad de la retroacción de las actuaciones, al señalar que:

“3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.”

Según este precepto, cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido.

Ahora bien, este Tribunal entiende que en el presente caso las posibilidades de defensa del reclamante no se han visto mermadas, y ello por los siguientes motivos:

- La Inspección de los tributos, una vez que advierte el error cometido de no haber dado contestación a las alegaciones presentadas por el obligado en el Acuerdo de liquidación, procede a emitir en fecha 08/03/2013, en virtud del artículo 235.3 LGT, un informe en el que se da cumplida respuesta a las alegaciones del obligado, sin estimar ninguna de ellas. Dicho informe es remitido, junto con el expediente administrativo, al TEAR de Andalucía para que se le ponga de manifiesto al obligado tributario.
- A este respecto, este Tribunal entiende que la conducta del obligado tributario, si bien legítima, no es del todo ajena al error cometido por la Inspección, puesto que éste presenta las alegaciones el último día de plazo previsto para ello, el día 29/10/2013, en un registro ajeno a la Agencia Tributaria, por lo que las mismas no llegan al órgano encargado de responderlas hasta el 07/11/2013, fecha en la que ya se había dictado el Acuerdo de liquidación. Concorre la circunstancia de que dos días después de la finalización del plazo de alegaciones, el 31/10/2013, el recurrente había presentado, esta vez sí en un registro de la Agencia Tributaria, un escrito de revocación de la representación otorgada en las actuaciones inspectoras en el que no se hacía mención a que, dos días antes, se había presentado escrito de alegaciones por el representante al que ahora se revocaba. Dicho escrito sí que llegó a poder del órgano actuante con anterioridad a dictar el Acuerdo de liquidación, siendo tenido en cuenta en el mismo.

Por lo tanto, no se considera necesario ordenar la retroacción de las actuaciones, en la medida en que ello únicamente tendría sentido para permitir que el órgano inspector pudiese proceder a contestar las alegaciones en el Acuerdo de liquidación, de modo que el contribuyente tuviese los necesarios elementos de juicio para poder discutirlo, hecho que ya se ha producido, a efectos prácticos, a través del informe complementario remitido al TEAR que prevé el artículo 235.3, y conocido por el reclamante antes de hacer alegaciones ante este Órgano. Por ello, la retroacción iría contra el principio de economía procesal que debe regir los procedimientos administrativos, y que demanda la búsqueda de la eficacia y la celeridad. Por otro lado, las posibilidades de defensa del recurrente no se ven mermadas, puesto que la contestación a las alegaciones le fue puesta de manifiesto al recurrente a efectos de que éste presentase las alegaciones en el presente recurso de alzada, ratificando la contestación a las alegaciones la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad.

Procede, en este punto, desestimar las alegaciones del recurrente en cuanto a la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación impugnado.

## Tribunal Económico-Administrativo Central

### Resolución 01146/2014 de 2/11/2017

Unidad resolutoria: Vocalía tercera

**Impuesto sobre Sociedades. Gastos de propaganda o publicidad. Base de la deducción. Gastos de envases y embalajes. Soportes de publicidad mixta. Art. 27 Ley 49/2002. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.**

Son dos los temas discutidos en esta resolución, por una parte, se cuestiona la competencia de la Inspección para comprobar la idoneidad de los gastos de propaganda y publicidad, sin que la existencia del certificado del consorcio y el certificado de reconocimiento del derecho previo del derecho a la deducción desvirtúen esa competencia. Por otra parte, al ser los envases y embalajes controvertidos soportes de publicidad mixta, sólo forma parte de la base de deducción, de conformidad con lo establecido en la STS 13 julio 2017, los costes estrictamente publicitarios. En el supuesto en que no sea fácil el deslinde entre la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función sea exclusivamente publicitaria por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste estrictamente publicitario "la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese publicitaria".

### Fundamentos de derecho

**TERCERO:** (...) La entidad incluyó como base de deducción el coste íntegro de la adquisición de los envases y embalajes. La Inspección rechazó esta postura aduciendo que solo podrían acogerse a la deducción el coste de inserción del logo del evento en tales envases y embalajes, pero no el coste de adquisición de dichos envases y embalajes, ya que ese coste de adquisición no encajaba en la definición de "gastos de propaganda y publicidad" legalmente establecida. No habiendo sido probada por la entidad esos costes de insertar la publicidad del acontecimiento en los envases y embalajes, no se admitió la deducción de importe alguno por el concepto de envases y embalajes.

El reclamante afirma que, de acuerdo con el artículo 10.2.e) del Real Decreto 1270/2003, es el Consorcio, no la Inspección, quien tiene la competencia para determinar qué gastos han de incluirse en la base de la deducción.

La posibilidad de comprobar el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece en el artículo 115.3 LGT:

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

Para el caso de las deducciones por acontecimientos de especial interés público, la posibilidad de comprobación aparece expresamente en el artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

A juicio de este Tribunal, la posibilidad de comprobación posterior por la Inspección no entra en conflicto con el criterio de la Dirección General de Tributos expuesto en consultas números 799/2001 y 1588/2010. Así, en la primera de ellas define el "reconocimiento previo" a que se refiere el artículo 9.1 del RD 1270/2003, en última instancia, como

deliberar sobre la solicitud formulada por el contribuyente y pronunciarse expresamente sobre la misma. En la segunda se afirma que calificados por el Consorcio como de “esenciales” los gastos de publicidad y propaganda “... la Administración Tributaria no podrá alterar la calificación de esencial realizada por el Consorcio, en la medida en que exista completa identidad de hechos y circunstancias...”. Y ello por cuanto que una cosa es pronunciarse acerca de la idoneidad o no del gasto o proyecto (o su carácter como de esencial o no) a efectos del acontecimiento de excepcional interés de que se trate, y otra la determinación de la concreta base fiscal de la deducción en el ejercicio de las facultades de comprobación posterior que a la Administración tributaria le otorga el anteriormente transcrito artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

Tampoco la posibilidad de comprobación afecta a los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, pues es claro que la posibilidad de comprobación posterior está avalada por las normas tributarias generales y también por las específicas del beneficio fiscal. Además, el propio certificado de reconocimiento previo emitido por la Administración Tributaria advierte al interesado de la posibilidad de una comprobación posterior de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.

Por tanto, hemos de descartar la pretensión del reclamante porque la Inspección sí es competente, de acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 49/2002, para comprobar la idoneidad de los gastos de envases y embalajes para formar parte de la base de la deducción. Ni la existencia del certificado del consorcio ni la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003, pueden servir de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda.

Este criterio ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (recurso 1351/2016), en la que el Alto Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso similar a este, en el que también estaba en liza si la Inspección podía comprobar la aptitud de los gastos en envases y embalajes para ser incluidos en la base de la deducción. Su Fundamento de Derecho Noveno dice:

**“NOVENO:** Anulación de la sentencia recurrida y enjuiciamiento de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia.

La acogida de los motivos de casación impone, pues, anular la sentencia de instancia y el directo enjuiciamiento por este Tribunal Supremo del litigio planteado en el proceso de instancia; un enjuiciamiento que debe ir referido a estos motivos de impugnación que la demanda invocó en sus fundamentos de derecho sustantivos: (1º) incompetencia de la Inspección de los Tributos para la revisión de los certificados emitidos por los consorcios; (2º) imposibilidad de volver a comprobar en el procedimiento de inspección los hechos objeto del procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal del artículo 9.1 del reglamento; y (3º) validez de los gastos de adquisición de envases que llevan incorporado el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción establecida en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

Empezando por el tercer motivo de impugnación, su rechazo ha de efectuarse reiterando para ello los mismos razonamientos que antes han sido expuestos para acoger el primer motivo de casación.

Y esos motivos de impugnación (1º) y (2º) de la demanda tampoco merecen ser acogidos por todo lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe decirse al respecto es que son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos.

Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de

propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de la deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado este último.

Lo segundo a destacar es que el reconocimiento subsiguiente a la solicitud del beneficio fiscal tiene el carácter de “previo”, como literalmente declara el artículo 9 del Reglamento. Que ese carácter de “previo” lo explica el hecho de que el inicio del procedimiento correspondiente a ese reconocimiento previo tan solo requiere presentar la solicitud en un determinado plazo y adjuntar a ella la certificación del Consorcio, lo que viene a significar que este específico procedimiento tan solo constata las exigencias referidas al cumplimiento del plazo de solicitud, la adecuación de la publicidad al programa del acontecimiento y si merece esta la calificación o no de esencial. Que así lo viene a confirmar la expresa declaración del artículo 27.4 de la Ley 49/2002, que permite a la Administración tributaria comprobar la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para el beneficio fiscal y practicar la regularización que resulte procedente. Y que debe señalarse que rigen también aquí las potestades de comprobación que la LGT de 2003 atribuye a la Administración tributaria.”

**CUARTO:** El reclamante también impugna la liquidación por entender que los gastos de envases y embalajes tienen una finalidad esencialmente publicitaria, por lo que el total coste de su adquisición debe formar parte de la base de la deducción.

Como se ha señalado, el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 13 de julio de 2017 se ha pronunciado en un caso similar a éste. Esta sentencia resuelve un recurso de casación presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (recurso 64/2014). Tras un análisis exhaustivo de la problemática, confirma la resolución de este Tribunal Central de 5 de marzo de 2014 recaída en la reclamación nº 6794-2011 R.G. que había sido anulada por la Audiencia Nacional, avalando así la actuación de la Inspección. Su fundamento jurídico séptimo dice:

**“II: El problema principal suscitado en este primer motivo de casación.**

Con el anterior punto de partida normativo, ya debe decirse que dicho problema principal es el atinente a lo que ha de entenderse por gastos de propaganda o publicidad en orden a determinar la base de la deducción sobre la que ha de operar el beneficio fiscal previsto en los anteriores preceptos para el Impuesto sobre Sociedades; y, más concretamente, como ha de calcularse dicha base cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad no es sólo publicitaria, por realizar otras funciones diferentes a la mera divulgación de la marca o productos de la empresa.

**III: Consideraciones previas que son necesarias o convenientes para encontrar la solución de ese problema principal que acaba de ser apuntado.**

Están constituidas por lo que sigue.

- 1: La lectura completa de la Ley 49/2002 permite advertir que las finalidades perseguidas por el beneficio fiscal de que aquí se trata son facilitar la publicidad del acontecimiento de excepcional interés público al que dicho beneficio está referido y evitar en lo posible costes por este concepto a las Administraciones públicas.

Como también permite constatar que para alcanzar esas finalidades se articula un mecanismo que consiste en invitar a las empresas particulares a que, en la actuación publicitaria que desarrollen para dar difusión a su específica actividad empresarial, incluyan simultáneamente propaganda y publicidad del acontecimiento; y en ofrecerles, como contrapartida o incentivo para que lo hagan, un beneficio consistente en “el 15 por cien de los gastos que (...) realicen

en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento”.

2: Es necesario establecer en esta materia varias diferenciaciones.

Una primera y principal que separa, de un lado, el vehículo o soporte material de la publicidad y, de otro, el contenido de la misma.

Una segunda que distingue, en lo que hace al soporte o vehículo, entre el que solamente tiene una función publicitaria y aquel otro que desarrolla otras funciones distintas de la publicitaria y constituye por ello un elemento o activo empresarial ligado a sus necesidades ordinarias diferentes a la de publicidad; diferenciación esta segunda que permite hablar de soportes mixtos y soportes exclusivamente publicitarios.

Y una tercera que, en atención al contenido de la publicidad directamente referido a difusión del acontecimiento de excepcional interés público, distingue entre una publicidad que es esencial y aquélla otra que no lo es, viniendo determinada una u otra modalidad según que el contenido de la actividad publicitaria realizada por la empresa para la que se reclama el beneficio fiscal haya estado o no referida de modo principal y en mayor medida a dicho acontecimiento; una diferenciación, ésta tercera, que, según la Ley 49/2002 (penúltimo párrafo del apartado primero del artículo 27.3), tiene incidencia en lo que concierne a la cuantificación de la base sobre la que ha de aplicarse el porcentaje del 15 por cien en el que queda concretado el beneficio fiscal.

3: Las posibles dudas interpretativas deben ser resueltas según el criterio hermenéutico que descarta la interpretación analógica o extensiva de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 14 de la LGT de 2003); y haciendo también aplicación del principio de igualdad que constitucionalmente rige en la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE). Principio, éste último, que, en lo que se refiere a gastos empresariales no publicitarios de sustancial identidad que hayan sido realizados por diferentes operadores económicos, no parece permitir que el tratamiento tributario de su deducción pueda ser diferente según se haya decidido o no participar en la publicidad de los acontecimientos de que se viene hablando.

4: Las dificultades que pueden presentarse, en algunos de los casos de soportes publicitarios mixtos, para distinguir entre el coste correspondiente a la parte del soporte que está ligada a una función empresarial distinta a la publicitaria y el coste referido a la inserción en dicho soporte del logo, eslogan, dibujo o cualquier clase de imagen en el que haya sido concretado el contenido del mensaje publicitario.

Y la simultánea necesidad de evitar que las anteriores dificultades originen una extensión del beneficio fiscal más allá de lo que es la estricta actividad publicitaria; pero también de impedir que, en aquellos casos en que el valor de la adición publicitaria es mínima en relación con el coste del soporte, resulte inaplicable el beneficio fiscal que es objeto de la actual controversia.

5: En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos en los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

#### IV: Conclusiones.

Desde las consideraciones anteriores las infracciones denunciadas en el primer motivo deben considerarse fundadas, desde el momento en que la Administración tributaria y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo actuaron correctamente, en lo que hace a las liquidaciones aquí litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

Y tiene razón el Abogado del Estado en lo que viene a sostener sobre que la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad que, según lo dispuesto en el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.”

De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la anterior Sentencia, nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes ante soportes de publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario.

Afirma el contribuyente que el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria no es fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. Frente a dichas alegaciones debe señalarse que, en todo caso, el coste estrictamente publicitario ha de probarse, y para los casos de dificultad invocados por el reclamante, la sentencia del Tribunal Supremo señala que “se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.”

No habiéndose probado coste alguno, no podemos estimar la pretensión del reclamante, debiéndose confirmar la regularización inspectora.

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 00267/2014 de 20/07/2017

Unidad resolutoria: Vocalía quinta

**Ley General Tributaria. Art. 183.1 LGT. Culpabilidad Motivación. Personas jurídicas con grandes medios o con asesoramiento competente o dedicada habitualmente a la actividad gravada por la norma incumplida.**

La cuestión discutida es la procedencia del acuerdo de imposición de sanción al contribuyente al considerar la Administración acreditada la culpabilidad del mismo por ser éste una entidad mercantil, adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas a las que se les debe ser exigible un mayor grado de diligencia para el cumplimiento de sus obligaciones. El Tribunal, basándose en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo considera que el art. 25 CE (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus “especiales” circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

### **Fundamentos de derecho**

**SEGUNDO:** (...) la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico-administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

(...)

El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del derecho tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes principios:

- 1: El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus “especiales” circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

- 2: El artículo 24.2 de la Constitución Española (principio de presunción de inocencia) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad.
- 3: El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Estos principios se recogen, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014), de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015), de 8 de noviembre de 2016 (recurso casación 2944/2015) y de fecha 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Este Tribunal considera que, en base a dichos principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, por lo que procede estimar las alegaciones presentados por la entidad recurrente. (...)

■

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 6943/2014 de 11/09/2017

Unidad resolutoria: Vocalía primera

**IRPF. Separación de socios. Amortización de acciones mediante reducción de capital. Ganancia patrimonial.**

La cuestión suscitada ante el TEAC trata de determinar si la renta obtenida por la venta de acciones por un socio a la sociedad seguida de una reducción de capital con amortización de parte de las acciones debe ser calificada como rendimiento del capital mobiliario o como ganancia patrimonial. Pues bien, El TEAC asume la posición mantenida por el TEAR y considera que resulta de aplicación la norma específica de valoración del art. 37 de la LIRPF prevista para los supuestos de separación de socios, por lo que dicho rendimiento debe ser calificado como ganancia patrimonial. Dicha calificación resulta relevante, teniendo en cuenta que permite la aplicación de los coeficientes de abatimiento cuando ello proceda.

### **Fundamentos de derecho**

**TERCERO:** En la Resolución que ahora se impugna, el Tribunal Regional señala que, en la medida que la separación de cualquier socio podrá dar lugar a la adquisición de acciones propias e inmediata reducción de capital, salvo recolocación de las acciones propias a otras personas, aparentemente podrían resultar de aplicación al caso ambos preceptos transcritos en el Fundamento anterior. Así, indica que a pesar de la aparente incongruencia entre los dos artículos, constituye un principio del Derecho la preeminencia de la norma específica sobre la general, razonando que ambos preceptos, el 33 y el 37, están enclavados en una misma Sección, recogiendo en el artículo 33 la definición genérica de aquella categoría de renta, y estableciéndose una serie de normas específicas para casos concretos en su artículo 37; por lo que en el eventual supuesto que ambos preceptos pudieran resultar aplicables al mismo caso se impondría la calificación de las rentas como ganancias o pérdidas patrimoniales y no como rendimientos del capital.

El Director del Departamento, en su alegato, discrepa por cuanto entiende que el artículo 37 contiene una norma específica de valoración pero no de calificación; así, continúa señalando que la operación ahora analizada no puede considerarse como “separación de socios” habida cuenta de que cuando la norma alude a la “separación de los socios”, estaría refiriéndose exclusivamente a la concurrencia de alguna de las causas tasadas por la normativa mercantil que habilitan a un accionista para separarse de la sociedad (modificación del objeto social, transformación de la sociedad anónima en otro tipo de sociedad, etc).

Realmente este Tribunal Central ya ha resuelto anteriormente esta misma cuestión, si bien bajo la vigencia del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, en el que la redacción del 31.1.a) resulta idéntica a la del 33.3.a) de la ahora aplicable LIRPF y la del 35.1.e) a la del 37.1.e) LIRPF. En concreto, nos hemos pronunciado en fallos como el de fecha 30 de septiembre de 2010 (RG 647/2009), en el que nos expresábamos en los mismos términos que la Resolución ahora impugnada: confirmando la aplicación de la regla especial de valoración por su carácter más específico, y declarando en cuanto a la calificación otorgada a la operación realizada que el artículo 37.1.e) únicamente señala que, *“en los casos de separación de los socios...”*, sin distinguir o precisar las causas de aquella separación del socio de la sociedad, sin ahondar si ésta resulta de lo dispuesto por aquella norma, si resulta del contenido de los estatutos sociales o si es fruto de un acuerdo o pacto entre las partes, por lo que, **donde la norma no distingue no debe distinguir el intérprete o aplicador del Derecho, debiendo así entenderse que los supuestos de ‘separación de los socios’ que contempla aquel precepto recogería todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad.**

El mismo criterio se incluye en otras Resoluciones de este Tribunal Central como en la más reciente de fecha 2 de diciembre de 2015.

Llegados a este punto, no podemos acoger la tesis del Director del Departamento que fundamenta su recurso en que, a efectos de la aplicación de la previsión contenida en el artículo 37.1.e) LIRPF, únicamente se debe considerar que nos hallamos ante una separación de socio en aquellos supuestos concretos en los que el orden mercantil atribuye a los socios la posibilidad de ejercer el derecho a separarse de la sociedad. Según lo expuesto, este Tribunal no comparte dicho criterio, ya que supondría introducir un requisito adicional que el legislador no ha establecido.

Así las cosas, el mismo día en que tiene lugar la transmisión de las acciones por los socios del grupo familiar a la sociedad, se lleva a cabo una reducción de capital social amortizando participaciones, con lo que, con la transmisión de dichas participaciones, el grupo familiar **CG** se separa de **XACSA** desvinculándose totalmente de la sociedad, puesto que las acciones enajenadas suponen la totalidad de las poseídas con anterioridad a la venta. Resulta por tanto, indiscutido en el expediente que nos encontramos ante un caso de separación de socios, siendo ésta la finalidad de las operaciones realizadas, circunstancia aceptada asimismo por la inspección en el acuerdo de liquidación que da origen al presente recurso y en el que se constata que el desencadenante de toda la operativa ha de buscarse en el deseo del grupo **C** de separarse de la sociedad. En consecuencia, el tratamiento fiscal adecuado ha de ser el previsto en el artículo 37.1.e) LIRPF, cual es la consideración de ganancia o pérdida patrimonial para la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

A mayor abundamiento, el obligado tributario indica que es conocedor del criterio de la Inspección de los Tributos en virtud del cual en supuestos de transmisión de acciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital, la operación se califica como reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, en base a determinados elementos indiciarios. Sin embargo, señala que en este caso los indicios usualmente utilizados, o bien ni siquiera concurren o bien no adquieren la relevancia que la inspección les otorga, circunstancias éstas que a su juicio no resultan desvirtuadas por el Director recurrente en su alegato.

Efectivamente, hemos de compartir el criterio señalado por el señor **C**, no apreciando que el negocio realizado tenga como único efecto claro evidenciar una mera voluntad de encubrir distribución de dividendos; así, ha de recordarse que tal operación sólo afectó a unas personas en concreto, que integraban la rama familiar que dejaba de ser accionista de **XACSA**, permaneciendo otras personas de otras ramas familiares como accionistas de forma que la composición del accionariado se ha alterado significativamente. En este sentido, la propia resolución impugnada señala acertadamente en su Fundamento Sexto:

"Hemos de terminar señalando que los razonamientos y conclusiones expuestos en los fundamentos anteriores no son aplicables a aquellos casos en que la adquisición de acciones propias para la reducción de capital social no altera la participación de los socios en el capital de la sociedad pues éstos mantienen el mismo porcentaje relativo de participación que tenía antes de dicha reducción".

Este segundo caso, evidentemente distinto del presente, es el enjuiciado por el TEAC en su resolución de 30/09/2010, número 00/00241/2009 o el contemplado en la sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 16 febrero 2011 que consideró un caso en que la adquisición de acciones propias a los socios y la posterior reducción de capital se efectuaba de modo que los tantos de participación de cada socio se mantenían inalterados antes y después de la operación. Reproducimos a continuación uno de los fundamentos de derecho de esta sentencia:

**"FUNDAMENTO QUINTO:** En las Sentencias citadas la Sala llega a esa conclusión con arreglo a una prueba indiciaria del artículo 118 LGT, atendiendo a la simultaneidad de las operaciones societarias realizadas, vinculación familiar

entre los socios, **falta de acreditación del fin propio de la reducción** -en esos casos a tenor del artículo 163.1 LSA - **cuando no se ha alterado la participación de los socios en el capital social tras la reducción**; existencia de dividendos no repartidos de varios ejercicios con los que se han constituido reservas así como la inexistencia de un verdadero período de reflexión al aprobarse previamente el número exacto y exclusivo de las acciones objeto de adquisición (cf. artículo 170 LSA) y el mantenimiento del porcentaje en la participación en el capital. Además se ha declarado que la calificación hecha por el Registrador mercantil a los efectos del artículo 18.2 del Código de Comercio, no tienen trascendencia tributaria”.

Por último, el Director invoca, por entenderlos trasladables al supuesto ahora examinado, los planteamientos expuestos por este Tribunal Central en resolución de 20 de diciembre de 2007 confirmada por SAN de 11 de febrero de 2009 (recurso nº 805/2009) y por el Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de junio de 2011. Tampoco podemos compartir esta apreciación por cuanto en dicha reclamación no se analizaba un supuesto de separación de unos socios, sino que realmente se trataba de una operación de enajenación de la empresa por parte de todos sus socios únicos. En dicho expediente se producía un desmembramiento de la operación de compraventa a fin de lograr que la adquirente únicamente pagase por el valor real de la empresa, y que el resto del precio se abonase por la propia empresa a sus, hasta la fecha, socios únicos. De esta forma, los beneficios no distribuidos generados durante la vida de la empresa se devolvían a sus titulares mediante la reducción de capital.

En definitiva, expuesto cuanto antecede, no cabe sino concluir con la desestimación del presente recurso de alzada, resultando innecesario entrar en el análisis de las cuestiones subsidiariamente planteadas por el obligado tributario.

■



Revista Técnica Tributaria

.....

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

**José Manuel Calderón Carrero**

Universidad de A Coruña

**Francisco Alfredo García Prats**

Universidad de Valencia

**María Amparo Grau Ruiz**

Universidad Complutense de Madrid

**José Manuel Almudí Cid**

Universidad Complutense de Madrid

**Aurora Ribes Ribes**

Universidad de Alicante



**AEDAF**



# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

**José Manuel Calderón Carrero**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña.

Miembro de la AEDAF

## Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 11 de Mayo de 2017

### Asunto: C-59/16

### Partes: *The Shirtmakers BV y Staatsecretaris van Financiën*

### Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Unión Aduanera — Código aduanero comunitario — Artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i) — Valor en aduana — Valor de transacción — Determinación — Concepto de “gastos de transporte” — Metodología de interpretación del Derecho de la UE (principios de aplicación uniforme y de igualdad)

### **1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada.**

Esta sentencia del TJUE aborda la interpretación del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en lo sucesivo, «Código aduanero» o CAC).

Se trata de una cuestión prejudicial que se planteó en el contexto de un litigio entre *The Shirtmakers BV* y el *staatssecretaris van Financiën* (Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos) relativo a un requerimiento de pago de derechos de aduana adicionales, expedido por éste a *The Shirtmakers* con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, al entender que el suplemento facturado por el transitario debería haberse incluido en los gastos de transporte.

El origen del litigio tiene que ver con las importaciones realizadas por *The Shirtmakers* durante los años 2007 a 2009. Tal entidad importaba productos textiles procedentes de Asia, de suerte que durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 30 de junio de 2009, se presentaron en diversas ocasiones, en nombre y por cuenta de esta sociedad, declaraciones para el despacho a libre práctica de productos textiles. *The Shirtmakers* recurría a los servicios de un transitario que giraba bajo la razón de *Fracht FWO BV* (en lo sucesivo, «Fracht») para el transporte de productos

textiles hacia la Unión Europea, su almacenamiento en los Países Bajos y el cumplimiento de las formalidades de importación requeridas. Para transportar estos productos al territorio aduanero de la Unión, Fracht celebró, en su propio nombre, acuerdos con varias sociedades de transporte. Fracht expidió facturas a The Shirtmakers en las que recogía las cantidades que le habían sido facturadas por el transporte efectivamente realizado, aumentadas en una cantidad correspondiente a sus propios costes y su margen de beneficio, sin hacer distinción alguna entre estos distintos importes.

Los agentes de aduana, que efectuaron las declaraciones de aduana por cuenta de The Shirtmakers, tomaron en consideración, para determinar el valor en aduana, el precio efectivamente pagado o por pagar por los productos textiles, incrementado con los gastos facturados por las sociedades de transporte por haber efectivamente transportado tales productos. Sin embargo, la inspección aduanera de Países Bajos cuestionó tal método de valoración en el marco de un procedimiento donde se examinó la contabilidad del contribuyente (The Shirtmakers); la inspección neerlandesa consideró que se había fijado el valor en aduana en un importe demasiado reducido. A su juicio, el precio de compra debería haberse incrementado, de conformidad con el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, con los importes facturados por la propia Fracht a The Shirtmakers. Por este motivo, el inspector reclamó a The Shirtmakers que pagara los derechos de aduana adicionales que, a su juicio, adeudaba.

The Shirtmakers interpuso una demanda ante el Tribunal de Primera Instancia de Haarlem (Países Bajos) relativa a los requerimientos de pago de derechos de aduana que le habían sido dirigidos. Dado que su recurso fue desestimado, recurrió ante el Tribunal de Apelación de Ámsterdam, el cual refiriéndose al apartado 30 de la sentencia de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), consideró que los «gastos de transporte» mencionados en el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero comprenden todos los gastos, principales o accesorios, relacionados con el desplazamiento de las mercancías y, por consiguiente, desestimó el argumento invocado por el contribuyente en el sentido de que las cantidades vinculadas a la intervención de Fracht, incluidas en los importes que le habían sido facturados, no constituían gastos de transporte en el sentido de esta disposición.

La sentencia dictada por el Tribunal de Apelación de Ámsterdam fue impugnada ante el Tribunal Supremo de Países Bajos (Hoghe Raad), que planteó la cuestión prejudicial ante el TJUE poniendo de relieve a este respecto que el artículo 32, apartado 1, letra e), del Código aduanero está basado en el artículo 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y señalando igualmente que los transportistas efectivos transportaron los productos textiles por vía aérea o marítima al territorio aduanero de la Unión, por lo cual Fracht les abonó determinados importes que luego facturó al contribuyente (The Shirtmakers), añadiendo sus honorarios como remuneración por su intervención, pero sin que hiciera expresamente una distinción entre los gastos que los transportistas efectivos le habían facturado y los honorarios que eran la remuneración por su intervención.

En este sentido, el Hoghe Raad lo que termina preguntándose y planteando al TJUE radica en determinar si el concepto de «gastos de transporte», a los efectos del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, comprende únicamente las cantidades facturadas por el transporte efectivo de las mercancías o también incluye los importes que los intermediarios facturan en concepto de remuneración por su intervención en la organización del transporte efectivo.

El Hoghe Raad razonó en la cuestión prejudicial que los gastos de transporte de las mercancías importadas por vía marítima, terrestre o aérea son gastos inherentes al transporte efectivo de estas mercancías, es decir, que necesariamente han sido causados por el transporte. Considera, por tanto, que estos gastos pueden distinguirse de los gastos relacionados con transacciones que, si bien están vinculadas con la realización efectiva del transporte, no son indispensables. Según el Hoghe Raad, esta tesis se ve corroborada por el compendio de textos sobre el valor en aduana, redactado por el Comité del Código aduanero (TAXUD/800/2002-FR), según el cual los honorarios equivalentes al 5 % de los gastos de transporte percibidos por la compañía aérea que ha efectuado el transporte, por

los servicios, prestados por ella, de cobro de los gastos al destinatario, no están incluidos en el artículo 32, apartado 1, letra e), del Código aduanero.

Sin embargo, el Hogue Raad entiende que, cuando el importador recurre, para la realización del transporte efectivo, a los servicios de un intermediario que, por este motivo, factura honorarios, cabría afirmar que el vínculo manifiesto con el transporte efectivo exige que todas las cantidades facturadas sean calificadas de gastos de transporte, de manera que esas cantidades deberían sumarse al precio de compra de las mercancías importadas. Además, este tribunal considera que, para determinar si el importe facturado por el prestador de servicios de transporte debe tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor en aduana, es preciso hacer una distinción en función del contrato que el importador haya celebrado. Así pues, en el marco de un contrato de transporte de mercancías en el sentido del artículo 8:20 del Código Civil, tal prestador de servicios puede obligarse frente al comprador a transportar las mercancías al territorio de la Unión, sin que el comprador sepa si será el propio prestador u otro operador el que realizará el transporte. En tal caso, según el tribunal remitente, la totalidad de los importes facturados por el prestador de servicios al comprador debería calificarse de gastos de transporte y añadirse al precio de compra de las mercancías importadas. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente estima que, si se trata de un contrato de expedición en el sentido del artículo 8:60 del Código Civil, según el cual el prestador de servicios se compromete a desempeñar un papel de intermediario o a organizar el transporte, los honorarios que sirven para remunerar su actividad podrían no ser «gastos de transporte» en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo de los Países Bajos decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

*«¿Debe interpretarse el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero en el sentido de que deben entenderse por “gastos de transporte” los importes facturados por los transportistas efectivos de las mercancías importadas, aun en el caso de que dichos transportistas no hayan facturado directamente esos importes al comprador de las mercancías importadas, sino a otro operador que ha celebrado los contratos de transporte con transportistas efectivos por cuenta del comprador de las mercancías importadas y que, por su intermediación en la ejecución del transporte, ha facturado unos importes más elevados al comprador?»*

## 2. Comentario

El TJUE centró el análisis de la cuestión prejudicial planteada en la **interpretación** del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC, en particular si el concepto de «gastos de transporte», a efectos de esta disposición, comprende o no el suplemento facturado por el transitario al importador, equivalente a su margen de beneficio más los costes en que haya incurrido, por sus servicios prestados en la organización del transporte de las mercancías importadas al territorio aduanero de la Unión.

El punto de partida del razonamiento adoptado por el TJUE en esta sentencia pivota sobre la circunstancia de que el concepto de «gastos de transporte» no está definido en el Código aduanero y que éste no contiene remisión alguna al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y alcance. A este respecto, en primer lugar, el TJUE trajo a colación su reiterada jurisprudencia sobre interpretación normativa con arreglo a los principios de aplicación uniforme del Derecho de la Unión y del propio principio de igualdad; tales principios requieren que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (sentencias de 3 de septiembre de 2014, Deckmyn y Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, apartado 14, y de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Una vez establecido tal punto de partida de metodología interpretativa del Derecho de la UE, el TJUE extrajo consecuencias para el caso concreto. En particular, el Tribunal de Justicia indicó que el concepto de «gastos de transporte» del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero debe, por un lado, considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión y, por otro, interpretarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa en cuestión y el contexto en el que se inscribe dicha disposición.

A continuación, el TJUE observó que, en la sentencia de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), ya se interpretó tal concepto, que figuraba en el artículo 8, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, cuyo contenido se reproduce en el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC. Así, en el apartado 30 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que la «expresión “gastos de transporte” comprendía todos los gastos, independientemente de que sean principales o accesorios, vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la [Unión]». También se declaró en tal sentencia que los «gastos de sobreestadia, que son la indemnización establecida en provecho del armador por el contrato de transporte marítimo, y están destinados a compensar los retrasos sufridos en la carga del buque, deben considerarse comprendidos en el concepto de “gastos de transporte”».

El TJUE trajo a colación la posición del Gobierno neerlandés y la Comisión europea, que defendían que, por una parte, se desprende del apartado 30 de la sentencia de 6 de junio de 1990 Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237) y concretamente del empleo por el Tribunal de Justicia de los términos «todos» y «principales o accesorios» que el concepto de «gastos de transporte» debe interpretarse en un sentido amplio; y por otra parte, que el criterio determinante que los gastos deben cumplir para ser considerados «gastos de transporte», a los efectos del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC, consiste en que estén vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión, independientemente de la cuestión de si tales gastos son inherentes al transporte efectivo de estas mercancías o si son necesarios a tal efecto.

De acuerdo con tal argumentación, el TJUE puso de relieve que los «gastos de transporte» en el sentido de la disposición antes mencionada no se limitan necesariamente a los importes facturados por los transportistas que efectúan por sí mismos el transporte de las mercancías importadas. Las cantidades facturadas por otros prestadores de servicios, como los transitarios, pueden constituir tales gastos si están vinculadas al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión.

En la medida en que, en el asunto principal, el suplemento facturado por el transitario (Fracht) al importador (The Shirtmakers) corresponde a gastos en los que aquél incurrió por la organización del transporte de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión y a su margen de beneficio, el TJUE consideró que este suplemento está vinculado al desplazamiento de esas mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, esos gastos son gastos de transporte en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero.

Finalmente, el TJUE destacó que la interpretación formulada resultaba conforme con la finalidad perseguida por la normativa de la Unión relativa a la fijación del valor en aduana. En efecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, esta normativa pretende establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 20 y jurisprudencia citada). Reforzando su interpretación el TJUE añadió que, a diferencia de lo que el Hogue Raad parecía sugerir, el concepto de «gastos de transporte» en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero no puede depender del tipo de contrato, definido por el Derecho nacional, al que pertenezca el contrato en cuestión que se haya celebrado entre el importador y el transitario, puesto que dicho concepto constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión. Asimismo, el TJUE limitó el valor interpretativo derivado de la conclusión n.º 8 del compendio de textos sobre el valor en aduana (TAXUD/800/2002-FR), invocada por el órgano jurisdiccional remitente, señalándose

que no puede desvirtuar la conclusión que figura en el apartado 24 de la sentencia dictada, ya que la situación a la que es aplicable aquella conclusión se refiere a un servicio específico, el cobro de los gastos de transporte, que no es objeto de debate en el caso analizado.

### 3. Fallo

---

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**“El artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «gastos de transporte», a efectos de esta disposición, comprende el suplemento facturado por el transitario al importador, equivalente a su margen de beneficio más los costes en que haya incurrido, por sus servicios prestados en la organización del transporte de las mercancías importadas al territorio aduanero de la Unión Europea”.**



## Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de mayo de 2017

### **Asunto: C-365/16**

**Partes:** *Association française des entreprises privées (AFEP) y otros/ Ministre des Finances et des Comptes publics*

### **Síntesis:**

Procedimiento prejudicial — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Concepto de retención en origen del art.5 de la Directiva Matriz-Filial—Eliminación de la doble imposición: límites derivados del art.4 de la Directiva Matriz-Filial — Contribución adicional del 3 % al impuesto sobre sociedades

### **1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada**

Esta sentencia del TJUE tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, letra a), y del artículo 5 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014 (en lo sucesivo, «Directiva sobre sociedades matrices y filiales»).

Se trata de una cuestión prejudicial presentada en el marco de un litigio entre la *Association française des entreprises privées* (AFEP) y 17 empresas (en lo sucesivo, «AFEP y otros») y el *Ministre des Finances et des Comptes publics* (Ministro de Economía y Hacienda, Francia) respecto a un recurso dirigido a la anulación de una doctrina administrativa relativa a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades a la que está sujeta una sociedad matriz residente con motivo de la distribución de beneficios, incluidos los percibidos de sus filiales no residentes.

En concreto, la AFEP y otros interpusieron ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) un recurso dirigido a la anulación de la doctrina administrativa, concretamente del apartado 70 de la instruction BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, de 2 de marzo de 2016), relativa a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades por los importes distribuidos (en lo sucesivo, «contribución adicional») prevista en el artículo 235 *ter* ZCA del Código de impuestos francés o *CGI*. En apoyo de su recurso, la AFEP y otros plantearon una cuestión prioritaria de constitucionalidad sobre la base del artículo 61-1 de la Constitución, alegando igualmente que la contribución adicional es, con carácter principal, contraria al artículo 4, apartado 1, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales y, con carácter subsidiario, al artículo 5 de la mencionada Directiva.

El Ministro de Economía y Hacienda, por su parte, argumentó que los motivos planteados por la AFEP y otros carecían de fundamento.

Sin embargo, el Consejo de Estado francés consideró que la interpretación de las disposiciones controvertidas del Derecho de la Unión es determinante para su resolución sobre la remisión de la cuestión prioritaria de constitucionalidad

al *Conseil Constitutionnel* (Consejo Constitucional, Francia)<sup>1</sup>. Así, por una parte, el Consejo de Estado precisa que están sujetos a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades las sociedades u organismos que hayan percibido ingresos procedentes de participaciones en sus filiales cuando procedan a la redistribución de dichos ingresos. Además, puso de relieve cómo las modalidades de recaudación y de reclamación aplicables a esta contribución adicional y las previstas para el impuesto sobre sociedades son idénticas. Sin embargo, el Consejo de Estado indicó que el hecho imponible de la mencionada contribución adicional es diferente al del impuesto sobre sociedades, dado que la contribución no se aplica en el momento de la percepción de los dividendos, sino en el momento de su redistribución por la sociedad que los ha percibido. El Consejo de Estado también advierte que la base imponible de esta contribución adicional, que toma en consideración, en particular, los beneficios distribuidos procedentes de beneficios destinados a reservas, es diferente de la del impuesto sobre sociedades. En estas circunstancias, la cuestión de si la contribución adicional constituye una tributación sobre los beneficios contraria al artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales plantea, a su juicio, una gran dificultad.

Por otra parte, el Consejo de Estado puso de relieve que, habida cuenta de que el hecho imponible de esta contribución adicional es el pago de dividendos, que su base imponible está constituida por el importe de los dividendos abonados, que el sujeto pasivo es la sociedad que distribuye los dividendos y que no se prevé un crédito fiscal a favor del accionista, la mencionada contribución adicional no parece presentar, a la vista de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de junio de 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), las características de una retención en origen. Sin embargo, a la vista de la sentencia de 4 de octubre de 2001, Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si, en el supuesto de que la contribución adicional no constituyese una tributación prohibida por el artículo 4, apartado 1, letra a), de esta Directiva, no podría ser considerada una «retención en origen», de la que deben quedar exentos los beneficios distribuidos con arreglo al artículo 5 de la mencionada Directiva.

A la vista de todas las dudas suscitadas, el Consejo de Estado francés decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las **cuestiones prejudiciales** siguientes:

- 1) *¿Se opone el artículo 4 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, en particular su apartado 1, letra a), a un impuesto como el establecido por el artículo 235 ter ZCA del CGI, que se recauda con ocasión de la distribución de beneficios por una sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades en Francia y cuya base imponible está formada por los importes distribuidos?*
- 2) *En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que un impuesto como el establecido en el artículo 235 ter ZCA del CGI constituye una “retención en origen” de la que los beneficios distribuidos por una filial deben quedar exentos con arreglo al artículo 5 de esa Directiva?*

## 2. Comentario

En primer lugar, el TJUE se refirió a la primera cuestión prejudicial planteada que versa sobre si el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que establece la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya

1. El *Conseil Constitutionnel* de Francia declaró en dos ocasiones (sentencias de 30 de septiembre de 2016 y de 6 octubre de 2017) que el impuesto del 3% sobre las distribuciones de beneficios resultaba contraria a la Constitución francesa al vulnerar el principio de igualdad considerando los supuestos sujetos y las exenciones establecidas por el legislador nacional (algunas de ellas motivadas por la propia sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2017).

base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad.

El Tribunal de Justicia consideró que del considerando 3 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales se deduce que ésta persigue el objetivo de eliminar la doble imposición de los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz en sede de la sociedad matriz. Y a tal efecto el artículo 4, apartado 1, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales deja a los Estados miembros la opción entre dos sistemas, a saber, el sistema de exención y el de imputación. Por tanto, con arreglo a los considerandos 7 y 9 de la Directiva Matriz-Filial, el art.4 de la misma precisa que, cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente, o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial, o bien los gravarán, permitiendo al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel (STJUE de 17 de mayo 2017, X, C-68/15, apartado 71, sobre el *fairness tax belga*).

No obstante, el Tribunal de Justicia puso de manifiesto cómo el apartado 3 del mencionado artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial establece que los Estados miembros conservan la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. La referida prevé igualmente que si los gastos de gestión referidos a la participación se fijan a tanto alzado, dicho importe no podrá exceder del 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial. Así las cosas, resulta claro que el artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial pretende evitar que los beneficios distribuidos a una sociedad matriz residente por una filial no residente sean gravados, en un primer momento, en sede de la filial en su Estado de residencia y, posteriormente, en el nivel de la sociedad matriz, en su Estado de residencia.

Una vez fijada la finalidad del art.4 de la Directiva Matriz-Filial, el TJUE entró a analizar las demás cuestiones planteadas en la primera cuestión prejudicial, no sin antes señalar que, por una parte, la República Francesa había optado por eximir los beneficios procedentes de una filial no residente de una sociedad matriz residente por importe del 95 %. Y, por otra parte, que, en la medida en que la base imponible de la contribución adicional al impuesto sobre sociedades está constituida por los dividendos distribuidos por una sociedad matriz, esta base puede incluir también beneficios procedentes de filiales de dicha sociedad matriz que residen en otros Estados miembros, lo que supone someter esos beneficios a una tributación que excede el límite del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 3, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

Una vez fijado el marco fiscal controvertido y sus efectos el TJUE entró a analizar la cuestión de si dicha tributación de los beneficios mencionados resulta o no contraria a la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

Los Gobiernos francés y belga argumentaron que los beneficios redistribuidos por una sociedad matriz a sus accionistas no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, ya que esta disposición se aplica únicamente cuando una sociedad matriz percibe beneficios distribuidos por su filial.

Sin embargo, el TJUE rechazó esta interpretación ya que no resulta amparada ni por la redacción de esta disposición, ni por el contexto o finalidad de la misma.

El TJUE trajo a colación la doctrina establecida en la sentencia sobre una medida similar adoptada por el legislador belga (STJUE de 17 de mayo 2017, X, C-68/15, apartado 71, sobre el *fairness tax* belga)<sup>2</sup>. De acuerdo con esta doctrina resulta, por una parte, que, al prever que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente «se abstendrán de gravar dichos beneficios», el art.4 de la Directiva Matriz-Filial prohíbe a los Estados miembros gravar a la sociedad matriz o a su establecimiento permanente por los beneficios distribuidos por la filial a su sociedad matriz, sin distinguir que la tributación de la sociedad matriz tenga como hecho imponible la percepción de esos beneficios o su redistribución. Y, por otra parte, puesto que la Directiva sobre sociedades matrices y filiales persigue, conforme a su considerando 3, el objetivo de eliminar la doble imposición de los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz en el nivel de la sociedad matriz, gravar esos beneficios por parte del Estado miembro de la sociedad matriz en sede de esta sociedad en el momento de la redistribución de estos últimos, que tendría como efecto someter dichos beneficios a un gravamen que excede del límite del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 3, de esta Directiva, conllevaría una doble imposición en el nivel de la mencionada sociedad contraria a dicha Directiva.

El TJUE añadió a este respecto que poco importa que la medida fiscal nacional se califique o no de impuesto sobre sociedades, toda vez que la aplicación del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva Matriz-Filial no está subordinada a un impuesto concreto, en la medida en que tal disposición prevé que el Estado miembro de la sociedad matriz se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos por su filial no residente. Dicha disposición pretende por tanto evitar que los Estados miembros adopten medidas fiscales que resulten en una doble imposición de los mencionados beneficios en sede de las sociedades matrices. El Tribunal de Justicia se apresuró a conciliar esta posición con lo previamente declarado en el apartado 105 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), dado que, en el mencionado apartado, el Tribunal de Justicia se refirió únicamente a la conformidad con la Directiva sobre sociedades matrices y filiales de determinadas modalidades de cálculo del importe del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando una sociedad matriz residente redistribuye dividendos percibidos de una filial no residente, y no a la conformidad con dicha Directiva de la exigencia, en semejante caso, de ese impuesto.

A la vista de todo lo razonado, el TJUE respondió a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva Matriz-Filial debía interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esta sociedad.

El Tribunal de Justicia finalmente consideró que habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procedía responder a la segunda cuestión planteada por el Consejo de Estado francés.

### 3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

2. La sentencia del TJUE sobre el *“fairness tax”* establecido por Bélgica presenta diferencias relevantes con el caso francés; en particular, en el caso belga también se cuestionó tal gravamen desde la perspectiva de la libertad de establecimiento y el TJUE se opuso a una diferente configuración de la base imponible de un EP y una entidad residente a estos efectos. Las dos sentencias confirman la jurisprudencia precedente sobre el concepto de retención en la fuente del art.5 de la Directiva Matriz-Filial, y aclaran los límites derivados del artículo 4 de la misma allí donde los Estados miembros han optado por el método de exención, de manera que los Estados miembros de las matrices que reciben dividendos cubiertos por el régimen de la Directiva no pueden crear tributos que graven a estas entidades respecto de los dividendos exentos.

“El artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esta sociedad”.



# Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 8 de junio de 2017

## Asunto: C-580/15

### Partes: *Maria Eugenia Van der Weegen y otros/Bélgica*

#### Síntesis:

Petición de decisión prejudicial — Artículo 56 TFUE — Artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Exención fiscal reservada a los intereses abonados por los bancos que cumplan determinados requisitos legales — Discriminación indirecta — Bancos establecidos en Bélgica y bancos establecidos en otro Estado miembro — Causa de justificación basada en la protección de los consumidores

## 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

La sentencia del TJUE resuelve una cuestión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 TFUE y 63 TFUE, así como de los artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).

Tal cuestión prejudicial se presentó en el contexto de un litigio entre Maria Eugenia Van der Weegen, Miguel Juan Van der Weegen, Anna Pot, actuando en condición de causahabientes de Johannes Van der Weegen, y Anna Pot, por una parte, y el Estado belga, por otra, en relación con la denegación de una exención fiscal de la remuneración de un depósito de ahorro en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica.

En particular, aconteció que el Sr. Johannes Van der Weegen y la Sra. Pot poseían, por lo que se refiere a los ejercicios impositivos de 2010 a 2013, cinco depósitos de ahorro en entidades financieras establecidas en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica. Tales sujetos pasivos del IRPF solicitaron la aplicación de la exención fiscal establecida en el artículo 21, punto 5, del Código de Impuestos sobre la renta belga, (en lo sucesivo, WIB 1992).

Debido a que ninguna de dichas entidades pudo certificar que los depósitos de ahorro constituidos en ellas cumplían unos requisitos análogos a los aplicables a los depósitos de ahorro belgas, en particular, por lo que se refiere al interés básico y a la prima de fidelidad, las autoridades tributarias belgas denegaron la aplicación de la exención fiscal a los rendimientos generados por dichos depósitos de ahorro.

Los referidos contribuyentes recurrieron dicha resolución ante el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Occidental, que se pregunta sobre la compatibilidad del artículo 21, punto 5, del WIB 1992 con el Derecho de la Unión, presentando la siguiente **cuestión prejudicial**:

*«El artículo 21, punto 5, del WIB 1992 [Código de los impuestos sobre la renta de 1992], en su versión modificada por el artículo 170 de la [Ley de 25 de abril de 2014], ¿infringe lo dispuesto en los artículos 56 TFUE y 63 TFUE, así como en los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE, habida cuenta de que la disposición en cuestión, si bien se aplica indistintamente a proveedores de servicios nacionales y extranjeros, exige que se cumplan requisitos análogos a los establecidos en el artículo 2 del KB/WIB 92 [Real Decreto por el que se desarrolla el WIB 1992] que de hecho son propios del mercado belga y, por consiguiente, supone para los proveedores de servicios extranjeros un grave obstáculo a la hora de prestar sus servicios en Bélgica?»*

A los efectos de exponer de forma completa los antecedentes del litigio cabe destacar que el Sr. Johannes Van der Weegen falleció el 20 de enero de 2016, de forma que su viuda la Sra. Van der Weegen) e hijos (el Sr. Miguel Juan Van der Weegen y la Sra. Pot) se subrogaron en sus derechos a estos efectos.

## 2. Comentario

El TJUE antes de entrar en el fondo del asunto al que se refiere la cuestión prejudicial, trajo a colación su jurisprudencia derivada de la sentencia de 6 de junio de 2013, Comisión/Bélgica (C-383/10, EU:C:2013:364), en la que declaró que el Reino de Bélgica había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 56 TFUE y del artículo 36 del Acuerdo EEE, al instituir y mantener un régimen por el que se establecía una imposición discriminatoria de los intereses abonados por los bancos no residentes, derivada de aplicar una exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por los bancos residentes.

A raíz de dicha sentencia, dicho régimen fue modificado en el sentido de que la exención fiscal resultaba asimismo aplicable en lo sucesivo a los intereses abonados por los bancos no residentes.

Ahora bien, según el WIB 1992, en su versión modificada por la Ley de 25 de abril de 2014, para que los depositantes pudieran ampararse en tal exención, el régimen del depósito de ahorro considerado debía satisfacer determinados criterios, establecidos legalmente, tales como la denominación en euros, las limitaciones de las retiradas de fondos y de los adeudos y una forma de cálculo de la remuneración que debe estar constituida por los intereses básicos y una prima de fidelidad.

El WIB establecía que los depósitos recibidos por las entidades de crédito establecidas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo deben satisfacer unos criterios análogos definidos por las autoridades competentes de ese otro Estado miembro.

Y, según la exposición de motivos de la Ley de 25 de abril de 2014 que reformó el WIB 1992, que los requisitos «deben ser “análogos” significa [...] que los depósitos de ahorro deberán estar sujetos a las mismas condiciones básicas mencionadas en el artículo 21, punto 5, del WIB 1992».

En la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno belga puntualizó que dicho texto debe entenderse en el sentido de que los requisitos a los que se supeditan los depósitos de ahorro de los bancos establecidos en un Estado miembro distinto de Bélgica no deben ser idénticos a aquellos a los que están sujetos los depósitos de ahorro de los bancos establecidos en Bélgica, sino que basta con que se trate de “requisitos análogos”.

Así las cosas, el TJUE señaló que, con independencia de tal requisito de analogía (no identidad), había quedado acreditado que un depósito de ahorro en un banco establecido en Bélgica o en un banco establecido en el extranjero, para poder ampararse en la exención fiscal de que se trata, debía satisfacer, en cualquier caso, dos requisitos en particular, que podían resultar discriminatorios. Por un lado, tal cuenta de ahorro debe estar sujeta a determinadas restricciones por lo que se refiere a las formas y condiciones de retiradas de fondos y de adeudos en dicha cuenta y, por otro lado, la remuneración de esa cuenta debe estar constituida a la vez por un interés básico y una prima de fidelidad.

Una vez clarificada la configuración de la normativa fiscal belga en relación con la aplicación de la exención tributaria recogida en su Código de Impuestos respecto de intereses de depósitos de ahorro constituidos en proveedores bancarios establecidos en Bélgica o en otro Estado miembro del EEE, abordó si tal marco fiscal resultaba o no compatible con los artículos 56 TFUE y 63 TFUE, así como los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE en los términos planteados en la cuestión prejudicial.

El TJUE, antes de responder a la cuestión de fondo, determinó la libertad europea aplicable, toda vez que la normativa nacional podría inscribirse en el ámbito de las dos libertades fundamentales invocadas por el tribunal remitente. A este respecto, declaró que como quiera que los eventuales efectos restrictivos de dicha normativa en la libre circulación de capitales no serían sino consecuencia ineluctable de las eventuales restricciones impuestas a la libre prestación de servicios el régimen de exención fiscal controvertido resultaba procedente examinar el caso exclusivamente a la luz de los artículos 56 TFUE y 36 del Acuerdo EEE.

En este mismo orden de cosas, el TJUE señaló que las prestaciones bancarias constituyen servicios en el sentido del artículo 57 TFUE, y que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, obstaculice a un prestador de servicios la posibilidad de ejercer efectivamente la libertad de prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2016, Comisión/Grecia, C-66/15, no publicada, EU:C:2016:5, apartado 22 y jurisprudencia citada).

Una vez establecida la aplicación de la libre prestación de servicios al caso, el TJUE puso de relieve cómo aunque la legislación controvertida articula un régimen fiscal indistintamente aplicable a las remuneraciones de un depósito de ahorro abonadas por bancos establecidos en Bélgica y a las abonadas por bancos establecidos en otro Estado miembro, no podía perderse de vista que incluso una legislación nacional que es indistintamente aplicable a todos los servicios, con independencia del lugar de establecimiento del prestador, puede constituir un obstáculo a la libre prestación de servicios si reserva el disfrute de una ventaja exclusivamente a los usuarios de servicios que satisfagan determinados requisitos que, de hecho, son propios del mercado nacional y priva así de él a los usuarios de otros servicios esencialmente similares, pero que no cumplen los requisitos específicos establecidos en dicha legislación. En este sentido, consideró que la legislación belga afectaba a la situación de los usuarios de los servicios como tal, de modo que puede disuadirlos de utilizar los de determinados prestadores, toda vez que los servicios propuestos por éstos no cumplen los requisitos prescritos en dicha legislación, condicionando de este modo el acceso al mercado (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de mayo de 1995, Alpine Investments, C-384/93, EU:C:1995:126, apartados 26 a 28 y 35 a 38, y de 10 de noviembre de 2011, Comisión/Portugal, C-212/09, EU:C:2011:717, apartado 65 y jurisprudencia citada).

Una vez establecida la posición del TJUE sobre la existencia de una potencial discriminación indirecta y obstáculo a la libre prestación de servicios entró a analizar si la regulación fiscal controvertida, a pesar de no ser discriminatoria en sentido estricto, resultaba incompatible con el Derecho de la UE, al crear obstáculos a la libre prestación de servicios.

A este respecto, el TJUE señaló que, de acuerdo con las propias circulares administrativas belgas, los depósitos debían satisfacer los criterios definidos en el artículo 2 del WIB 92 que establecían, en particular, que las retiradas de tales depósitos debían estar limitadas para distinguirlos de una cuenta corriente y que la remuneración de los depósitos de ahorro debía ser obligatoria y exclusivamente constituida por un interés básico y una prima de fidelidad. De lo expuesto en la vista ante el Tribunal de Justicia resultó asimismo que no existe, en los Estados miembros del EEE distintos del Reino de Bélgica, ningún régimen relativo a los depósitos de ahorro que satisfaga los requisitos exigidos en el referido artículo 2 del WIB 92, en particular, los relativos a la remuneración de ese tipo de depósito. Dicho modo de remuneración constituye, al parecer, una particularidad propia del mercado bancario belga.

A la vista de tales circunstancias, el TJUE constató que la normativa nacional controvertida, si bien se aplicaba indistintamente a las remuneraciones de las cuentas de ahorro abiertas en entidades establecidas en Bélgica y a las abiertas en otros Estados miembros del EEE, por un lado, tenía como efecto disuadir, de hecho, a los residentes belgas de recurrir a los servicios de bancos establecidos en esos otros Estados miembros y abrir o mantener cuentas de ahorro en estos últimos bancos, dado que los intereses abonados por éstos no pueden ser objeto de la exención fiscal considerada, en particular, debido a que la remuneración de las cuentas de ahorro no está constituida por un tipo de interés básico y una prima de fidelidad.

Por otro lado, el TJUE consideró que dicha normativa puede disuadir a los titulares de una cuenta de ahorro abierta en un banco establecido en Bélgica, que satisface los requisitos de exención, de transferir su ahorro a un banco establecido en otro Estado miembro y que no ofrece cuentas que cumplan dichos requisitos. Por consiguiente, dicha normativa podía constituir un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, en el artículo 56 TFUE, párrafo primero, en la medida en que sujeta a condiciones el acceso al mercado bancario belga de los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente, en particular a la luz de los factores mencionados en el apartado 29 de la presente sentencia.

Una vez establecida la restricción, el TJUE pasó a comprobar si tal obstáculo podía estar justificado por las razones alegadas por el Gobierno belga.

A estos efectos, el TJUE recordó que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son, no obstante, admisibles siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véase, en particular, la sentencia de 6 de junio de 2013, Comisión/Bélgica, C-383/10, EU:C:2013:364, apartado 49 y jurisprudencia citada).

El Gobierno belga trató de justificar el régimen fiscal nacional argumentando que la normativa controvertida contribuye a la protección de los consumidores, dado que resultaba indispensable que los residentes belgas dispongan de una cuenta de ahorro duradera, protegida, estable, suficiente y sin riesgos para poder cubrir sus gastos importantes o imprevistos.

El TJUE recordó que, con arreglo a su jurisprudencia, la protección de los consumidores figura entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a la libertad de prestación de servicios (véase, en particular, la sentencia de 23 de enero de 2014, Comisión/Bélgica, C-296/12, EU:C:2014:24, apartado 47). En este sentido, declaró que le incumbía al tribunal remitente, por un lado, comprobar si la normativa controvertida responde a tal razón imperiosa de interés general. A su vez, indicó que le correspondía igualmente al tribunal remitente cerciorarse de que el régimen impositivo de que se trata, suponiendo que persiga efectivamente dicho objetivo, no va más allá de lo necesario para alcanzarlo y respeta el principio de proporcionalidad, ya que, aun suponiendo que el régimen en cuestión respondiera a una razón de interés general, dicho régimen, al excluir de la exención, de hecho, todos los rendimientos de las cuentas de ahorro disponibles en el mercado interior, excepto los de las cuentas mantenidas en bancos establecidos en Bélgica, puede excluir cuentas de ahorro abiertas en entidades bancarias, concretamente en entidades distintas de las belgas, que permitirían alcanzar el mismo objetivo que el perseguido por el citado régimen, a saber, la protección de los consumidores.

En este orden de cosas, el TJUE añadió que ninguna de las alegaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia permitía considerar que la aplicación de los requisitos establecidos en el artículo 2 del WIB 92 relativos a la remuneración de los depósitos fuera necesaria para alcanzar dicho objetivo. Por lo tanto, no cabía invocar la protección de los consumidores para justificar el obstáculo considerado a la libre prestación de servicios.

Finalmente, por lo que respecta al artículo 36 del Acuerdo EEE, el TJUE declaró que esta disposición resultaba análoga a la establecida en el artículo 56 TFUE, de modo que las consideraciones relativas a este último artículo, realizadas en los apartados 27 a 43 de la presente sentencia, eran válidas también en relación con dicho artículo 36.

### 3. Fallo

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**“El artículo 56 TFUE y el artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un régimen nacional de exención fiscal, en la medida en que éste, si bien se aplica indistintamente a los rendimientos de los depósitos de ahorro constituidos en proveedores de servicios bancarios establecidos en Bélgica o en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo, sujeta a condiciones el acceso al mercado bancario belga para prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros, extremo que incumbe comprobar al tribunal remitente”.**

■

## Sentencia del TJUE de la UE (Sala Décima) de 22 de junio de 2017

### Asunto: C-20/16

### Partes: *Wolfram Bechtel, Marie-Laure Bechtel y Finanzamt Offenburg*

#### Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia — Deducción de Cotizaciones de jubilación y enfermedad recaudadas sobre los ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Requisito relativo a la falta de relación directa con los ingresos exentos—Aplicación de la “jurisprudencia Schumacker” en el marco de CDIs con método de exención con progresividad—Regla de Simetría Fiscal Ingresos-Gastos y Reparto de poder Tributario a través de un CDI entre Estados miembros—Justificación basada en Reparto poder tributario y coherencia fiscal

### 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del TJUE se refiere a una cuestión prejudicial en la que se aborda la interpretación del artículo 45 TFUE. Tal cuestión prejudicial se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Wolfram Bechtel y la Sra. Marie Laure Bechtel, por una parte, y el Finanzamt Offenburg (Administración tributaria de Offenburg, Alemania), por otra parte, en relación con la toma en consideración de las cotizaciones por jubilación y enfermedad ingresadas por la Sra. Bechtel en Francia, a efectos de determinar su renta imponible y el tipo de gravamen especial aplicable a esa renta imponible por los años 2005 y 2006.

Los contribuyentes demandantes están casados y, durante los años 2005 y 2006, residían en Alemania, donde tributaban conjuntamente por el impuesto sobre la renta. Durante los años 2005 y 2006, el Sr. Bechtel percibía ingresos por un empleo como funcionario en la función pública alemana, mientras que la Sra. Bechtel, de nacionalidad francesa, trabajaba como funcionaria en la Administración tributaria francesa y había percibido por ello salarios brutos por importe, respectivamente, de 22 342 euros en 2005 y de 24 397 euros en 2006.

De acuerdo con sus nóminas, de las retribuciones brutas de la Sra. Bechtel se detraían varios conceptos, en concreto, las retenciones en origen, la cotización a un régimen de pensión civil, la cotización por la pensión civil sobre el complemento mensual de dificultad técnica, la cotización a la mutualidad de los agentes de hacienda, las cotizaciones del seguro complementario de invalidez y las pensiones de supervivencia de los funcionarios de la Administración tributaria, la contribución obrera por enfermedad sin límite superior (cotización del asalariado al seguro de enfermedad) y la cotización complementaria a la jubilación de la función pública.

La Administración tributaria de Offenburg excluyó de la base imponible del impuesto sobre la renta de los referidos contribuyentes (el matrimonio Bechtel) la retribución bruta de la demandante por los años 2005 y 2006, como ingresos exentos con arreglo al Convenio franco-alemán. En cambio, esta retribución bruta, deducidos los conceptos «pensión civil» y «pensión civil sobre el complemento mensual de dificultad técnica», se tuvo en cuenta al calcular la reserva de progresividad contemplada en el artículo 32b, apartado 1, punto 3, de la ley alemana del IRPF de 2002 (EStG), a fin de calcular el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los referidos contribuyentes.

Tal decisión fue impugnada por los contribuyentes que consideraban que las cotizaciones recaudadas sobre el salario de la Sra. Bechtel debían deducirse del importe del salario computable en relación con la reserva de progresividad,

y en tal sentido interpusieron un recurso ante el *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania). Desestimado dicho recurso mediante sentencia de 31 de julio de 2013, interpusieron recurso de casación ante el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo Tributario, BFH).

El BFH, en su cuestión prejudicial precisa que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, y el artículo 20, apartado 1, letra a), del Convenio franco-alemán, los ingresos que la Sra. Bechtel obtiene de su actividad en Francia deben quedar excluidos de la base imponible del impuesto sobre la renta alemán de los demandantes en el procedimiento principal. No obstante, señala que las partes en el procedimiento principal admiten que, de conformidad con el artículo 32b, apartado 1, punto 3, de la EStG de 2002, dichos ingresos deben incluirse en el cálculo de un tipo de gravamen especial, aplicable a la renta imponible de los referidos contribuyentes. Así, según el BFH, de conformidad con la legislación alemana aplicable, los gastos de previsión incluidos en la retribución bruta de la demandante en el litigio principal no se incluyen sustancialmente en el concepto de «gastos profesionales», a efectos del artículo 9 de la EStG de 2002. En cambio, las cotizaciones relativas a la mutua de los agentes de Hacienda, al seguro complementario de invalidez y de las pensiones de supervivencia de los funcionarios de la Administración tributaria, a la jubilación complementaria de la función pública y a la contribución obrera por enfermedad sin límite superior pueden, a su entender, incluirse en el concepto de gastos especiales, pues tales gastos de previsión corresponden a los casos mencionados en el artículo 10, apartado 1, punto 2, letra a), o al mismo artículo 10, apartado 1, punto 3, letra a), de la EStG de 2002. No obstante, el artículo 10, apartado 2, punto 1, de la EStG de 2002 supedita la deducción de los gastos especiales al requisito de que no tengan una relación económica directa con los ingresos exentos.

Ahora bien, puesto que las retribuciones de la Sra. Bechtel estaban exentas de tributación en Alemania, se puso de manifiesto esa relación económica directa y la deducción de los gastos de previsión como gastos especiales no resultaba posible, en su opinión, y ello con independencia de si, respecto a los años 2005 y 2006, se había alcanzado el límite superior de deducción de los gastos especiales señalado en el artículo 10, apartado 3, de la EStG de 2002, sin los gastos de previsión de la referida contribuyente, lo cual no se indica en las resoluciones impugnadas. Las cotizaciones de previsión de la demandante en el litigio principal tampoco pueden deducirse al determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los contribuyentes, de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002. El artículo 32b, apartado 2, punto 2, de la EStG de 2002 prevé, al parecer, la toma en consideración de los ingresos (*Einkünfte*). Sin embargo, en la fase de determinación de los ingresos (*Einkünfte*), no pueden deducirse los gastos especiales.

Así las cosas, el BFH considero que concurrían dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la prohibición de deducir los gastos de previsión como gastos especiales. Según dicho tribunal, el hecho de denegar al contribuyente residente el derecho a deducir el importe de las cotizaciones de seguridad social pagadas en otro Estado miembro de la base imponible del impuesto en Alemania o el derecho a reducir el impuesto devengado en Alemania por el importe de las cotizaciones de Seguridad Social pagadas en otro Estado miembro podría disuadirle de ejercitar el derecho a la libre circulación de trabajadores y suponer una restricción injustificada de esa libertad fundamental. En estas circunstancias, el *Bundesfinanzhof* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes **cuestiones prejudiciales**:

- «1) ¿Se opone el artículo 39 CE (actualmente, artículo 45 TFUE) a una disposición del Derecho alemán con arreglo a la cual las cotizaciones al seguro francés de pensiones y enfermedad de un trabajador que reside en Alemania y que trabaja para la Administración del Estado francés (a diferencia de las cotizaciones similares a la seguridad social alemana de un trabajador que trabaje en Alemania) no se deducen de la base imponible del impuesto sobre la renta cuando, conforme al Convenio para evitar la doble imposición entre Alemania y Francia, el salario no puede tributar en Alemania y sólo incrementa el tipo de gravamen aplicable a los demás ingresos?
- 2 ¿Se ha de responder afirmativamente a la primera cuestión también cuando las cotizaciones controvertidas, respecto a la imposición del salario por parte del Estado francés (de forma individualizada o generalizada):

- a) *se han tenido en cuenta a efectos de reducción del impuesto, o*
- b) *aunque se pueden tener en cuenta a efectos de reducción del impuesto no han sido alegadas en este sentido y, por lo tanto, no se han tenido en cuenta?»*

## 2. Comentario

Básicamente, el TJUE en este caso se enfrenta a la cuestión de si el artículo 45 TFUE debía interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la expuesta más arriba, en virtud de la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro (Alemania) y trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro no puede deducir de la base imponible del IRPF en su Estado miembro de residencia las cotizaciones de jubilación y enfermedad recaudadas sobre su salario en el Estado miembro de empleo, a diferencia de las cotizaciones comparables pagadas a la Seguridad Social de su Estado miembro de residencia, cuando, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos Estados miembros, el salario no debe ser objeto de tributación en el Estado miembro de residencia del trabajador y simplemente aumenta el tipo de gravamen aplicable a los demás ingresos.

Antes de entrar en el fondo del asunto, el TJUE se refirió a la libertad fundamental del TFUE que resultaba aplicable al caso. En particular, examinó si el artículo 45 TFUE podía invocarse en una situación como la planteada en la cuestión prejudicial remitida por el BFH, referida al trato fiscal, por parte de un Estado miembro, de los ingresos obtenidos por un residente de ese Estado miembro por su condición de empleado de la Administración Pública de otro Estado miembro y, en particular, de las cotizaciones de jubilación y enfermedad retenidas en el Estado miembro de empleo sobre dichos ingresos. A este respecto se planteaba la duda sobre la aplicación al caso del art.18 TFUE.

El TJUE se posicionó a favor de la aplicación de la libre circulación de trabajadores prevista en el TFUE, argumentando que, con arreglo a reiterada jurisprudencia, todo nacional de la Unión Europea que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 76; de 2 de octubre de 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, apartado 14; de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, apartado 23, y de 16 de febrero de Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, apartado 11). El Tribunal de Justicia, a su vez, puntualizó que una persona (como la Sra.Bechtél) que sirve en la Administración Pública de un Estado miembro, al tiempo que reside en otro Estado miembro, está incluida en el concepto de «trabajador», a efectos del artículo 45 TFUE, toda vez que la naturaleza jurídica de la relación de servicio no es determinante para la aplicación de tal precepto, y que el hecho de que el trabajador lo sea en condición de funcionario o, incluso, de que su relación de servicio esté regulada por el Derecho público y no por el Derecho privado carece de interés a este respecto (véase la sentencia de 26 de abril de 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, apartado 68 y jurisprudencia citada).

Una vez reconocida la aplicación al caso de la libre circulación de trabajadores, el TJUE examinó si la legislación tributaria alemana tenía por efectos generar una restricción al ejercicio efectivo de tal libertad fundamental, dado que ésta se opone a las medidas que pudieran colocar a estos ciudadanos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, apartado 33; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 17, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, apartado 43).

El TJUE señaló que el artículo 45 TFUE se opone, en particular, a las medidas que, pese a ser indistintamente aplicables en función de la nacionalidad, por su propia naturaleza pueden afectar más a los trabajadores migrantes que a los trabajadores nacionales e implican, por consiguiente, el riesgo de perjudicar, en particular, a los primeros (véanse, en este sentido, las sentencias del TJUE de 5 de diciembre de 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C-514/12, EU:C:2013:799, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 2 de marzo de 2017, *Eschenbrenner*, C-496/15, EU:C:2017:152, apartado 36).

En relación con la aplicación al caso de esta jurisprudencia, el TJUE tuvo en cuenta dos elementos a efectos de fijar su posición; por un lado, destacó cómo de la resolución de remisión resultaba que los contribuyentes demandantes aplicaban el régimen de tributación conjunta por el impuesto sobre la renta en Alemania, donde residían, de manera que el salario percibido por la Sra. Bechtel en virtud de su empleo en la Administración Pública francesa no fue incluido en la base imponible del impuesto de los contribuyentes, con arreglo al artículo 14, apartado 1, y al artículo 20, apartado 1, del Convenio franco-alemán; no obstante, dicho salario, sin embargo, fue tenido en cuenta, de acuerdo con el artículo 20, apartado 1, de dicho Convenio (método de exención con progresividad), para determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los contribuyentes, calculado de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002.

El segundo elemento de la legislación fiscal controvertida al que el TJUE prestó atención se refería a la tributación en Francia del salario de la Sra. Bechtel, dado que en tal Estado miembro (fuente) se practicaron determinadas retenciones por cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias sobre el salario abonado a la misma. Dichas cotizaciones no pudieron deducirse del importe total de los ingresos de los contribuyentes demandantes en su IRPF en concepto de gastos especiales, ya que tenían una relación económica directa con los ingresos exentos, pues el salario de la Sra. Bechtel no tributaba en Alemania con arreglo al CDI entre los dos Estados miembros implicados en la situación transfronteriza. Por tanto, al determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de las contribuyentes se tuvo en cuenta el salario de la Sra. Bechtel, sin que fuera posible deducir las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias. Así, por una parte, las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias no pudieron deducirse al calcular la renta imponible de los contribuyentes y, por otra parte, la deducción de dichas cotizaciones no era posible en la fase del cálculo de los ingresos (*Einkünfte*). A este respecto, se destacó que la posibilidad de practicar una deducción de las cotizaciones por jubilación y enfermedad complementarias como gastos especiales, al calcular la renta imponible del contribuyente, constituía un beneficio fiscal, ya que permite disminuir esa renta imponible y el tipo aplicable a dicha renta, que la legislación fiscal excluía cuando tenían una relación económica directa con ingresos exentos, tal y como acontecía en el caso de autos, aun cuando la renta exenta se tiene en cuenta al determinar el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos de dicho contribuyente.

A este respecto, el TJUE reconoció que, aunque resultaba cierto que el requisito de falta de vínculo económico directo con los ingresos exentos puede aplicarse no sólo en situaciones transfronterizas, sino también en situaciones puramente internas, lo cierto es que en la práctica tal situación concurre principalmente en casos transfronterizos. Ello le condujo a declarar que, aun cuando es indistintamente aplicable, el requisito de falta de relación económica directa con los ingresos exentos puede afectar en mayor medida a los contribuyentes residentes que perciben salarios en un Estado miembro distinto de aquel en que residen y están exentos en su Estado de residencia. Es decir, el TJUE puso de relieve cómo la normativa fiscal alemana tenía como efecto generar un obstáculo o restricción a la libertad de trabajadores a través de una discriminación indirecta. En efecto, denegar la deducción de las cotizaciones por jubilación y por enfermedad complementarias recaudadas en Francia, como las debatidas en el caso del matrimonio Bechtel, conduce a que, por una parte, aumente la renta imponible de los contribuyentes y a que, por otra parte, el tipo de gravamen especial se calcule basándose en esa renta imponible incrementada, sin que se corrija el tipo de gravamen descontando esas cotizaciones de alguna otra manera, lo cual no habría ocurrido si la Sra. Bechtel hubiera percibido su salario en Alemania y no en Francia.

Así las cosas, el TJUE dictaminó que tal desfavorable puede disuadir a los trabajadores residentes de buscar, aceptar o continuar ocupando un puesto de trabajo en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia, y que la legislación fiscal alemana controvertida, que supedita la deducción de los gastos de previsión al requisito de que no tengan una relación económica directa con los ingresos exentos implica, por lo tanto, en una situación como la del matrimonio Bechtel, una restricción a la libre circulación de los trabajadores prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.

Una vez determinada la existencia de una restricción al ejercicio de la libre circulación de trabajadores, el TJUE entró a analizar si concurría una justificación que la amparase, de suerte que ello sólo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general (véanse, en especial, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 26, y de 26 de mayo de 2016, *Kohll y Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 45).

En primer lugar, respecto a la comparabilidad entre situaciones internas y transfronterizas, el TJUE recordó que la posibilidad de comparar una situación transfronteriza con una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 22; de 6 de septiembre de 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, apartado 17, y de 26 de mayo de 2016, *Kohll y Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 46). En el caso de autos, el Gobierno alemán alegó que una situación meramente nacional, en la que el salario de un contribuyente está sujeto a la potestad tributaria alemana, no es comparable objetivamente con una situación transfronteriza como la examinada en el caso de autos ya que Alemania no tiene facultad alguna para establecer tributos sobre el salario en cuestión de la Sra. Bechtel con arreglo al Convenio franco-alemán, aun cuando ésta sea un sujeto pasivo residente a efectos fiscales en ese Estado miembro. A este respecto, el TJUE trajo a colación su "jurisprudencia *Schumacker*", con arreglo a la cual, le incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales (subjettivas) relacionadas con su situación personal y familiar, ya que, salvo excepción, dicho Estado es el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente en la medida en que éste tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 32; de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, apartado 21; de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 43, y de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 43). La obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en éste la cuasi totalidad o la totalidad de sus recursos imposables y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia, de modo que éste no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 36; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, apartado 27; de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, apartados 21 a 23; de 12 de diciembre de 2002, *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 89, y de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 44). En efecto, en el caso de beneficios fiscales que resultan de la toma en consideración de su situación personal o familiar, un contribuyente residente que obtiene ingresos en un Estado miembro distinto de aquel en que reside no se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente que obtiene ingresos en su Estado miembro de residencia, en particular, cuando el Estado miembro de residencia del primer contribuyente no puede concederle esos beneficios debido a la falta de rentas significativas en dicho Estado miembro.

Según el TJUE, la situación de la Sra. Bechtel no cae en este segundo supuesto sino en el primero (jurisprudencia *Schumacker*), ya que debido a la tributación conjunta de los contribuyentes, aun en el supuesto de que la Sra. Bechtel no obtuviera rentas significativas en su Estado miembro de residencia, dicho Estado miembro puede concederle los beneficios resultantes de la toma en consideración de su situación personal y familiar, como las deducciones de las cotizaciones de que se trata. Consecuentemente, el TJUE consideró que la situación de la Sra. Bechtel se encontraba

en una situación equiparable a la de un contribuyente residente que percibe sus rentas en su Estado miembro de residencia.

Una vez determinada la existencia de una situación comparable, el TJUE entró a analizar si la restricción derivada de la legislación alemana estaba o no justificada por razones imperiosas de interés general y resultaba proporcional a su objetivo.

A este respecto, el Gobierno alemán argumentó que la denegación de la deducción por razón de los gastos especiales al tratarse de ingresos exentos se justificaba por razones imperiosas de interés general relacionadas con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre la República Federal de Alemania y la República Francesa, y asimismo con la coherencia del sistema tributario nacional. Así, por una parte, se argumentó que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, primera frase, del Convenio franco-alemán, la facultad de gravar las rentas pagadas por el Estado francés se atribuye a la República Francesa, y que el reparto de la potestad tributaria así estipulado se pondría en peligro si la República Federal de Alemania se viera obligada a tener en cuenta todas las cotizaciones de Seguridad Social de la Sra.Bechtel como gastos especiales sin basarse en el total de la renta mundial. Por otra parte, el Gobierno alemán alegó que si la legislación del IRPF alemana permitiera tener en cuenta las cotizaciones de Seguridad Social pagadas en Francia para calcular la renta imponible en Alemania, ello contravendría el principio de coherencia de los regímenes tributarios porque, aun cuando los ingresos exentos pagados en Francia no se computen para calcular la base imponible, la Sra.Bechtel podría no obstante deducir los gastos de previsión en la tributación conjunta con su esposo. El tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges se corregiría mediante la deducción de los gastos al calcular la renta imponible. En este mismo orden de cosas, el referido gobierno argumenta que la ventaja resultante de deducir las cotizaciones para asegurar contingencias está directamente relacionada con la tributación de los ingresos correspondientes y que, en este caso, si bien se deniega al contribuyente demandante el beneficio teórico de deducir esas cotizaciones obtiene el beneficio de que sus ingresos franceses no tributan en Alemania.

El TJUE salió al paso frente a tal defensa de la justificación de la restricción fiscal generada por la normativa alemana en combinación con el CDI con Francia. Así, en primer lugar, el Tribunal de Justicia señaló que aunque la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede ciertamente constituir una razón imperiosa de interés general que permita justificar una restricción al ejercicio de una libertad de circulación en el seno de la Unión, tal justificación sólo resulta admisible cuando el objeto del régimen fiscal controvertido sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 42; de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 54; de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartado 60; de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 57, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 75). Tal reparto del poder tributario entre Estados se articula en ocasiones a través de CDIs, lo cual ha sido reconocido por el propio TJUE. Así, conforme a constante jurisprudencia del TJUE, aun cuando los Estados miembros tienen la libertad, en el marco de los convenios bilaterales cuyo objeto es evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de las competencias fiscales, dicho reparto no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado.

En el caso de autos, el reparto de la potestad tributaria está regulado en el CDI franco-alemán, de manera que, por un lado, los sueldos, salarios y retribuciones análogas abonados por uno de los Estados contratantes, un *Land* o una persona jurídica de Derecho Público de dicho Estado o *Land* a personas físicas residentes en el otro Estado por servicios administrativos actuales o anteriores sólo tributan en el primer Estado; y por otro lado, el Convenio dispone que los ingresos procedentes de Francia que, en virtud de dicho Convenio, tributen en dicho Estado miembro y perciban quienes residan en Alemania están excluidos de la base imponible alemana, sin que esta regla limite las facultades de tal Estado a la hora de determinar sus tipos impositivos (método de exención con progresividad). Sin embargo, el CDI

no establece que el Estado del que proceden los ingresos deba asumir completamente la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que ejercen sus actividades económicas en ese Estado miembro y residen en el otro Estado miembro.

El TJUE consideró que con arreglo al CDI Alemania aceptó libremente el reparto de la potestad tributaria tal como y se desprende de las propias estipulaciones del Convenio franco-alemán, al renunciar a la facultad de gravar los salarios, como los percibidos por la Sra. Bechtel, sin quedar liberada convencionalmente de su deber de asumir completamente la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen su actividad económica en Francia. Y, por tanto, este mecanismo de reparto de la potestad tributaria no puede justificar que se denieguen al contribuyente residente los beneficios derivados de la toma en consideración de su situación personal y familiar.

A este respecto, el TJUE enfatizó que, por una parte, el hecho de que Alemania permita la deducción de las cotizaciones por enfermedad y jubilación no cuestiona el reparto de la potestad tributaria, tal como se pactó en el Convenio franco-alemán. Al conceder la deducción de esas cotizaciones Alemania no renuncia a una parte de sus competencias fiscales en favor de otros Estados miembros, y ello no afecta a sus competencias para gravar las actividades ejercidas en su territorio. Por otra parte, el Tribunal de Justicia recordó su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual el Estado de residencia de un contribuyente no puede invocar que una justificación basada en el reparto equilibrado de la potestad tributaria para eludir la obligación que le incumbe, en principio, de conceder a ese contribuyente las deducciones personales y familiares que le corresponden, excepto si ese Estado está liberado por un Convenio de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro, o si comprueba que, aun a falta de un Convenio, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas, en relación con los rendimientos que gravan, ligadas a la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados, pero obtienen en él rendimientos imposables (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartados 99 y 100; de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 56, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 69).

Llevada al caso esta jurisprudencia, el TJUE concluyó que Alemania no se encuentra, en virtud del Convenio franco-alemán, liberada de su obligación de asumir en su integridad la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio. Y en lo que se refiere a la posible toma en consideración unilateral por parte del Estado miembro de empleo de la situación personal y familiar de la Sra. Bechtel, concediéndole la deducción fiscal de las cotizaciones de que se trata, también señaló que no hay en la petición de decisión prejudicial datos que permitan determinar si se ha realizado esa toma en consideración o si en todo caso es posible hacerla. El TJUE destacó, a su vez, que la normativa fiscal controvertida no establecía correlación alguna entre las ventajas fiscales que concede a los residentes del Estado miembro interesado y los beneficios fiscales a que esos residentes pueden acogerse en el Estado miembro donde trabajan (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 73).

Respecto de la segunda causa de justificación esgrimida basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, el TJUE indicó que, si bien esa razón imperiosa de interés general puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, para que una alegación basada en tal justificación pueda prosperar se exige que exista una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, apartados 54 y 55, además de la jurisprudencia allí citada, y de 26 de mayo de 2016, Kohl y Kohl-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 60).

A este respecto, el Gobierno alemán alegó, por una parte, que la denegación de la deducción de los gastos especiales tiene por objeto garantizar que el tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges no se corrija mediante la reducción de la renta imponible y, por otra parte, que el beneficio resultante de la deducción de las cotizaciones se compense mediante la tributación de los ingresos que tengan relación directa con esas cotizaciones.

Frente a tal argumentación el TJUE señaló que no existe relación directa entre, por una parte, el método de exención con reserva de progresividad, en virtud del cual el Estado de residencia renuncia a gravar los ingresos obtenidos en otro Estado miembro, pero los tiene en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable a las retribuciones no exentas, y, por otra parte, la negativa a tomar en consideración las cotizaciones directamente relacionadas con los ingresos exentos. De hecho, la efectividad de la progresividad del impuesto sobre la renta en el Estado miembro de residencia, que persigue el método de exención con reserva de progresividad, no está supeditada a que la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente se limite a los gastos relacionados con los ingresos gravados en ese Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 109).

En la misma línea, el TJUE añadió que, dado que Alemania pactó en el Convenio franco-alemán que los ingresos obtenidos en Francia sólo fueran gravados en este Estado miembro, no puede afirmar que el inconveniente que resulta de la denegación de deducción de las cotizaciones, como las del caso de autos, se compensa mediante la exención de tributación de esos ingresos en Alemania. A juicio del TJUE, una alegación como esta equivaldría a poner en entredicho el reparto de la potestad tributaria libremente consentido por la República Federal de Alemania en el Convenio franco-alemán. Por todo ello, el TJUE declaró que la denegación al contribuyente residente de los beneficios derivados de la consideración de su situación personal y familiar en forma de deducciones de las cotizaciones por enfermedad y jubilación complementarias en concepto de gastos especiales, no puede justificarse alegando el reparto equilibrado de la potestad tributaria o la preservación de la coherencia fiscal.

### 3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**“El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro, y que trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro, no puede deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta en su Estado miembro de residencia las cotizaciones por jubilación y enfermedad retenidas sobre su salario en el Estado miembro de empleo, a diferencia de las cotizaciones similares pagadas a la Seguridad Social de su Estado miembro de residencia, cuando, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos Estados miembros, el salario no puede tributar en el Estado miembro en que reside el trabajador y sólo incrementa el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos”.**



Revista Técnica Tributaria

---

# NOVEDADES EDITORIALES





# Novedades editoriales

---

## **Saturnina Moreno González (Directora). Tendencias y desafíos de la economía digital. Aranzadi, 2017**

---

En la presente obra se analizan las oportunidades, tendencias y desafíos fiscales que surgen a raíz de la expansión de la economía digital, así como las últimas novedades en este sector a nivel internacional, supranacional y nacional para afrontarlos. Este trabajo es uno de los primeros dedicado en exclusividad al análisis de las implicaciones fiscales de la economía digital. La obra se divide en cuatro partes, y éstas a su vez en multitud de capítulos, para analizar de manera global la fiscalidad de la economía colaborativa. Las cuatro partes en que se divide la obra son: el efecto de las tecnologías digitales sobre los modelos de negocio; los desafíos fiscales de la economía digital y las iniciativas internacionales, europeas y nacionales en el escenario post-beeps; la fiscalidad de la economía colaborativa y del juego en la era digital; y las nuevas tecnologías, el intercambio de información y la aplicación de los tributos.

## **Juan Calvo Vergéz. La fiscalidad de la adquisición a título lucrativo de la empresa familiar. Aranzadi, 2017**

---

La presente obra, realizada por el Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, D. Juan Calvo, realiza un estudio del régimen aplicable a las transmisiones a título lucrativo de las empresas familiares en España. Entre los temas tratados, tienen especial relevancia el concepto de actividad económica o profesional, el ejercicio de funciones directivas y la percepción de retribuciones, la determinación de los beneficiarios de la reducción fiscal aplicable y los requisitos necesarios para la aplicación y para el mantenimiento de la misma. Además, se analiza en profundidad el régimen fiscal aplicable a la adquisición de participaciones de estas sociedades. Para todo ello utiliza la más reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, así como multitud de casos prácticos que pueden plantearse en este tipo de transmisiones.



La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

## Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

**José Ignacio Alemany Bellido**

Vicepresidente:

**Llorenç Maristany i Badell**

Secretario General:

**Luis Ferrándiz Atienza**

Vicesecretario:

**Francisco Serantes Peña**

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

**Francisco José Espinosa Barro**

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

**Beatriz Ladero de las Cuevas**

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

**Dulce María Villalba Sáinz de Aja**

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

**María Teresa Azcona San Julián**

## Demarcaciones Territoriales \*

### Madrid-Zona Centro

**Ignacio Arráez Bertolín**

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: **Lara Álvarez**

### Aragón

**Pilar Pinilla Navarro**

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

### Cataluña

**Jordi Baqués Artó**

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: **Consol Carratalá**

### País Vasco

**Pablo Martín Ruiz de Gordejuela**

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

### Asturias y León

**Rubén Cueto Vallverdú**

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

### Valencia-Castellón

**Javier Ortiz Alonso**

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

### Andalucía-Málaga

**Francisco Urbano Solís**

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: **Julieta Villodres**

### Andalucía-Sevilla y Extremadura

**José Ángel García de la Rosa**

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

### Canarias

**Enrique Lang-Lenton Bonny**

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: **Paula Fuentes**

### Cantabria

**Manuel Fernández González de Torres**

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

### Galicia

**Carlos Del Pino Luque**

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

### Alicante y Albacete

**Bernardo Bande García-Romeu**

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: **Mª Esther Sirvent**

### Navarra

**Arancha Yuste Jordán**

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

### Murcia

**Carmen Cano Castañeda**

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

### La Rioja

**Pablo Arrieta Villareal**

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

### Baleares

**Luis Llorens Morillo**

Teléfono: +34 971 46 32 23

luis@llopasesores.com

Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ªA

07002 Palma de Mallorca

### Baleares

**Vicente Ribas Fuster**

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

\*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

## Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a [gabinete.estudios@aedaf.es](mailto:gabinete.estudios@aedaf.es) en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

