

Nº 134

# Revista Técnica Tributaria

2021

JULIO

SEPTIEMBRE

LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR  
DE REFERENCIA

NUEVO TRATAMIENTO  
FISCAL DE LOS PLANES DE  
PENSIONES

DERECHO A LA INTIMIDAD Y  
BIG DATA TRIBUTARIOS

FINANCING THE EU BUDGET  
THROUGH TAX-BASED  
RESOURCES: WHAT ARE THE  
MOST REASONABLE OPTIONS  
FROM A LEGAL-TECHNICAL  
PERSPECTIVE?

aedAF





## Consejo Editorial

### Directora:

#### **María Amparo Grau Ruiz**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid  
(España)

### Otros miembros del Consejo Editorial:

#### **Stella Raventós Calvo**

Abogado  
Presidente de AEDAF  
(España)

#### **Javier Gómez Taboada**

Abogado  
Vocal Responsable de Estudios e Investigación de AEDAF  
(España)

## Consejo Científico Asesor

#### **Juan Martín Queralt**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia  
(España)

#### **Jesús Calderón González**

Magistrado de la Audiencia Nacional  
(España)

#### **Carlos Palao Taboada**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero en Montero-Aramburu Abogados  
(España)

#### **Abelardo Delgado Pacheco**

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia  
Socio de Garrigues  
(España)

#### **Juan Ramallo Massanet**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid  
(España)

#### **Francisco Clavijo Hernández**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de La Laguna  
(España)

#### **José Ignacio Ruiz Toledano**

Inspector de Hacienda del Estado  
Vocal del TEAC  
(España)

#### **Ramón Falcón y Tella**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
(España)

#### **Eduardo Sanz Gadea**

Inspector de Hacienda del Estado  
(España)

#### **César García Novoa**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela  
(España)

#### **M<sup>a</sup> Teresa Soler Roch**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante  
(España)

#### **Juan Zornoza Pérez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid  
(España)

#### **Philip Baker**

Abogado en Field Court Tax Chambers  
Universidad de Oxford  
(Reino Unido)

#### **Jacques Malherbe**

Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina  
Abogado  
(Bélgica)

#### **Diego Martín Abril**

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia  
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo  
(España)

#### **Francisco Escribano López**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla  
(España)

#### **Begoña Sesma Sánchez**

Catedrática de derecho financiero y tributario.  
Universidad de Oviedo  
(España)

#### **Esaú Alarcón García**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Abat Oliba CEU  
Abogado  
(España)

## Equipo técnico

### Gabinete de Estudios de AEDAF:

#### **Arturo Jiménez Contento**

#### **Marta González Álvaro**

#### **Montserrat Ruiz de Velasco Casas**

#### **Fernando Palau Morell**

### Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

#### **María José del Hoyo Torres**

#### **Elena Sánchez González**

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

### Redacción y Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha  
28009 - Madrid  
Tel.: 915 325 154  
sedecentral@aedaf.es  
www.aedaf.es

### Edita y diseña:

Asociación Española de  
Asesores Fiscales (AEDAF)

### Maquetación e Impresión:

Wolters Kluwer Legal &  
Regulatory España, S.A.  
Calle Collado Mediano, 9  
Las Rozas, Madrid

### Depósito Legal:

M-25925-1988

### ISSN:

0214-6010

### e-ISSN:

2695-6365

### Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):  
60€ + IVA  
Librerías (4 ejemplares):  
48€ + IVA  
Números sueltos:  
25€ + IVA



Correo electrónico  
rtt@aedaf.es  
Revista Técnica Tributaria Edición digital:  
revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales



# Índice

## Editorial

- El resurgimiento de la  
progresividad «efectiva» al  
descubierto: ¿una tendencia  
internacional de nuestros días?  
**María Amparo Grau Ruiz** ..... 7

## Estudios

- La impugnación del valor de  
referencia  
**Diego Marín-Barnuevo  
Fabo, Juan Manuel Herrero de  
Egaña Espinosa de los Monteros** ..... 15

- Nuevo tratamiento fiscal de los  
planes de pensiones  
**Ana María Delgado García** ..... 49

- Derecho a la intimidad y big data  
tributarios  
**Eva M.ª Gil Cruz** ..... 79

- Financing the EU budget through  
tax-based resources: what are the  
most reasonable options from a  
legal-technical perspective?  
**Edoardo Traversa** ..... 101

## Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

- El valor de referencia desde la  
jurisprudencia del Supremo  
**José-Andrés Rozas Valdés** ..... 119

La imposición de sanciones ex artículos 194.1 y 195.1 LGT resulta compatible con la derivación de responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT

**Julia López Espejo** ..... 141

## Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Comentario a la Resolución 1/2021, de 30 de junio de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 163

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3746/2020, de 31 de mayo de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 167

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1584/2021, de 26 de mayo de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 173

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 816/2021, de 24 de junio de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 177

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3281/2018, de 20 de abril de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 181

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3034/2018, de 21 de mayo de 2021

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 187

## Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 1 de julio de 2021

**F. Alfredo García Prats** ..... 195

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Novena), de 15 de abril de 2021

**F. Alfredo García Prats** ..... 199

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Octava), de 3 de junio de 2021

**F. Alfredo García Prats** ..... 203

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Décima), de 3 de junio de 2021

**F. Alfredo García Prats** ..... 207

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 20 de mayo de 2021

**F. Alfredo García Prats** ..... 211

## Transferencia

La potestad sancionadora de la Administración Tributaria

**Antonio Martínez Lafuente** ..... 217

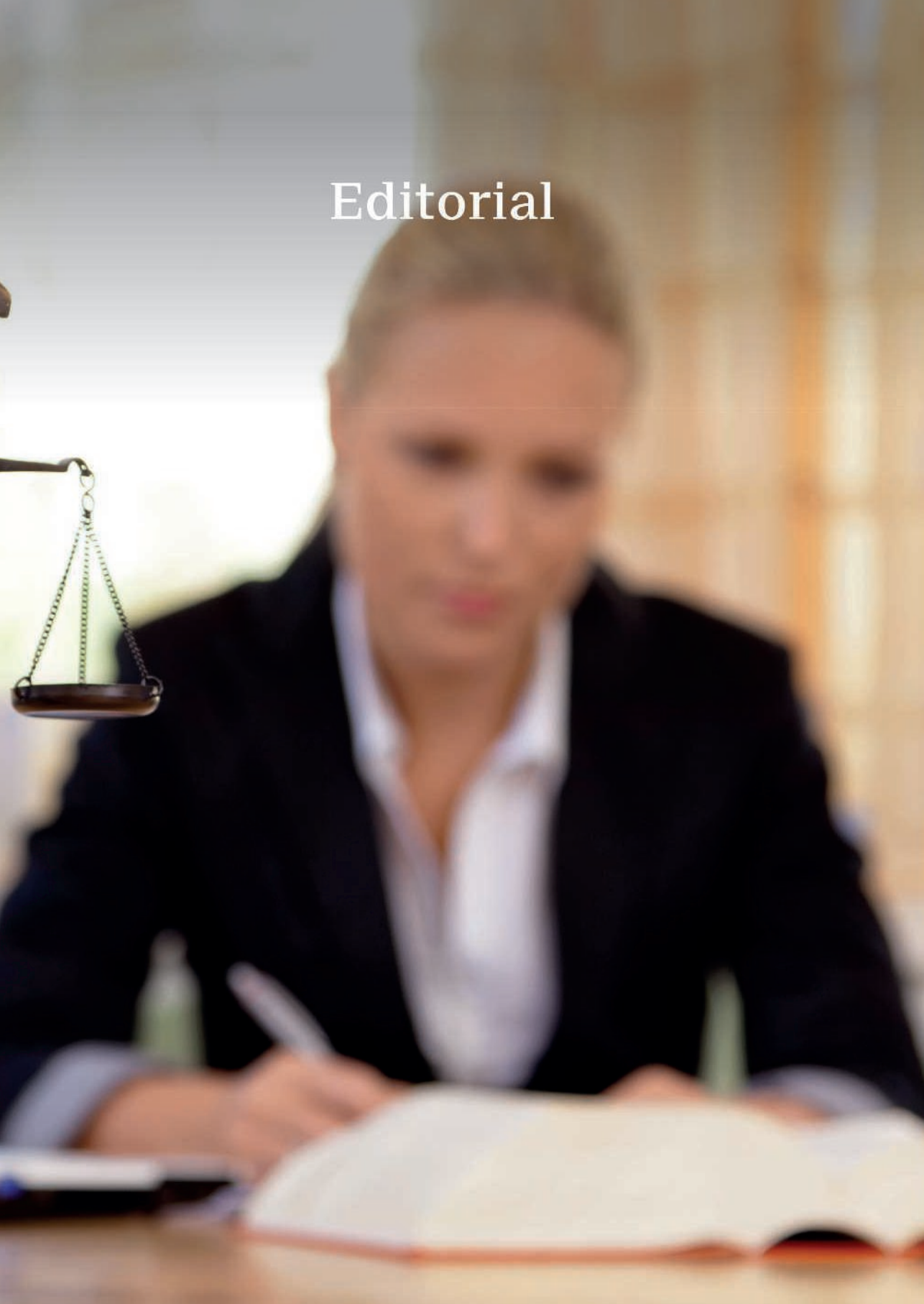
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

**Gabinete de Estudios de AEDAF** ..... 257

## Novedades editoriales

..... 260

# Editorial



# EL RESURGIMIENTO DE LA PROGRESIVIDAD «EFECTIVA» AL DESCUBIERTO: ¿UNA TENDENCIA INTERNACIONAL DE NUESTROS DÍAS?

---

**María Amparo Grau Ruiz**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid (España)  
Directora de la Revista Técnica Tributaria*

La necesidad de contar con recursos suficientes para financiar el gasto público necesario en aras del desarrollo sostenible tras la pandemia está llevando a diversos organismos internacionales a ofrecer múltiples orientaciones a los Gobiernos de todo el mundo sobre cómo conseguir fondos adicionales mediante la puesta en marcha de posibles reformas tributarias. Desde luego, las opciones disponibles son muy variadas y su acomodo a los distintos sistemas dependerá de la concreta situación de cada Estado (a menudo se distingue entre economía avanzada, emergente o en desarrollo a la hora de fijar los destinatarios de algunas recomendaciones específicas). No obstante, con carácter general, llaman la atención algunas propuestas expresadas más o menos abiertamente, que se escuchan de manera reiterada en distintos foros

en los últimos meses, razón por la que conviene dedicarles estas páginas.

Si nos fijamos, de entrada, en las apuestas del Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), éstas comprenden los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades, junto con los tributos que gravan la propiedad y el consumo. En los primeros sobre la renta, en el caso de personas físicas, se propone fijar umbrales de exención por debajo del PIB per cápita, restringir las deducciones generalizadas, subir los tipos marginales altos –si es factible–, e introducir recargos temporales (en economías avanzadas). En el caso de sociedades, conscientes de la presión que soporta este impuesto<sup>1</sup>, se sugiere racionalizar los incentivos fiscales basados en el beneficio para atraer inversión directa extranjera,

---

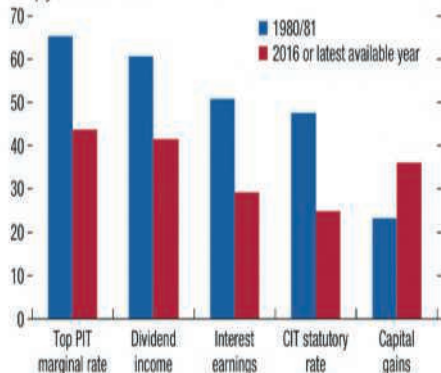
1 De Mooij, R.; Klemm, A.; Perry, V. (eds.) (2021) Corporate Income Taxes under pressure, Why reform is needed and how it could be designed, FMI, Washington D.C.

racionalizar los incentivos especiales para PYMEs, usar medidas anti-abuso contra el desvío de beneficios, introducir tributos sobre el exceso de beneficios, o colocar a las industrias extractivas en regímenes especiales (en países emergentes y otros con bajos ingresos). Por lo que respecta a los impuestos sobre la propiedad, se señalan como posibilidades las siguientes: subir los tipos de gravamen, actualizar los valores a los precios de mercado, reforzar los registros y la capacidad administrativa (en economías emergentes y con bajos ingresos), y reforzar los impuestos sobre sucesiones y donaciones (en países avanzados). En lo tocante a los impuestos sobre el consumo, se indican vías como la potencial reducción de las exenciones y los tipos cero en el caso del IVA aplicable a algunos bienes y servicios; el reforzamiento de las accisas con un mejor diseño, ejecución y tipos más elevados (en economías no avanzadas); y la introducción o el aumento de los impuestos sobre el carbono.

Centrándonos, en lo sucesivo, en el análisis realizado en relación con los impuestos sobre la renta, pronto se advierte que se recurre a un dato de partida revelador: la fuerte caída de los tipos marginales más altos tanto para el trabajo y el capital desde la década de los 80, así como de los tipos nominales del impuesto sobre sociedades, conforme se observa en el siguiente cuadro de la OCDE, básicamente referido al IRPF (*PIT*) y al IS (*CIT*). Igualmente, se incluyen en el diagrama barras sobre las consecuencias del tratamiento recibido por dividendos e intereses, que diverge claramente del de las ganancias de capital.

**Figure 2.12. OECD: Top Income Tax Rates (Percent)**

*The top marginal tax rates for both labor and capital income have declined sharply since the 1980s.*



Sources: Carey, Chouraki, and Hagemann 1993; and Harding and Marten 2018.  
Note: CIT = corporate income tax; OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development; PIT = personal income tax.

A este respecto, el FMI ha recordado que gravar las rentas de capital (intereses, dividendos y ganancias) puede servir indirectamente para aumentar la progresividad efectiva, incluso con un tipo proporcional.

Evidentemente, el aludido proceso de «racionalización» (que no de indiscriminada eliminación) de los incentivos fiscales es una forma sobradamente conocida de intentar lograr la expansión gradual de la base del impuesto sobre la renta de sociedades. El contexto internacional actual parece ciertamente favorable a este modo de proceder, en la medida en que la cooperación internacional y el acuerdo sobre tributación societaria mínima pueden ayudar a contener una mayor competencia fiscal, permitiendo a los países mantener tipos más altos y reducir los gastos fiscales.

En lo referente a los tipos nominales del impuesto sobre sociedades, un repaso histórico

muestra un claro descenso generalizado en las últimas dos décadas, conforme se recoge en el informe de la OCDE aparecido en julio de este mismo año y elaborado a partir de sus estadísticas hasta la fecha<sup>2</sup>: de 111 países, 94 tienen un tipo impositivo más bajo en 2021 que en 2000, 13 lo mantienen igual y 4 lo han subido.

Ahora bien, curiosamente no sólo se trata de restaurar la base imponible sobre la que aplicar tipos consistentes o previsiblemente al alza en el futuro, sino que se va todavía un paso más allá. Se vislumbran en el horizonte, como antes se ha dicho, nuevos tributos sobre los excesos de beneficios, frecuentemente mencionados con la expresión inglesa *excess corporate profit taxes*, que en su configuración pueden ser «añadidos a» (en el afán de reforzar la cualidad de progresivo del sistema en su conjunto) o «en lugar del» impuesto sobre sociedades (cuyo detalle convendría valorar en última instancia también en relación con esta característica). Ello invita, además, a replantearse la noción central de beneficio en la imposición societaria y la correcta adecuación de las reglas para su cálculo. En efecto, la definición de estos excesos fundamentalmente se hace coincidir con las rentas económicas que exceden el retorno mínimo exigido por los inversores. Se argumenta que el objetivo es asegurar una contribución de las empresas que han prosperado durante la crisis (por

ejemplo, las farmacéuticas y las altamente digitalizadas), sin afectar a otras empresas (y trabajadores) que obtienen beneficios mínimos o pérdidas.

Esta propuesta de giro hacia una tributación más progresiva se ha hecho por el FMI teniendo en cuenta los resultados de una encuesta previa<sup>3</sup> y algunas estimaciones de su propio personal. A raíz de todo esto, ha apreciado una preferencia por la progresividad en quienes mayoritariamente respondieron de forma negativa a la pregunta de si la carga fiscal era demasiado elevada en el caso de quienes obtenían rentas altas, incluso antes de la pandemia, tanto en economías avanzadas (en un total de 23) como emergentes (en 12).

De hecho, la extendida preocupación por la insuficiencia de muchos sistemas tributarios para reducir la desigualdad también ha impulsado a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) a promover «una agenda de reformas que permitan ejecutar las políticas fiscales activas necesarias para el desarrollo sostenible». Dado que el impuesto sobre la renta tiene un diseño progresivo, concluye que su evasión es regresiva. CEPAL, en consecuencia, recomienda igualmente fortalecer el impuesto sobre la renta personal y empresarial, al tiempo que se revisa el uso de los incentivos fiscales y gastos tributarios<sup>4</sup>.

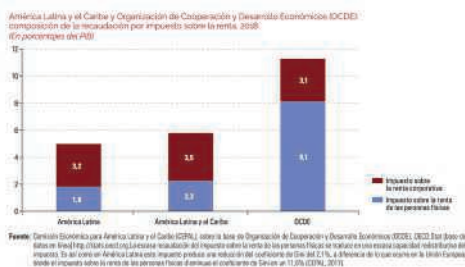
---

2 OCDE (2021) Corporate Tax Statistics: Third Edition, Informe publicado el 29 de julio de 2021, OCDE, París. Más información disponible en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database.htm> [último acceso 10 de septiembre de 2021].

3 IMF, *International Social Survey Program 2016*.

4 También estima «fundamental considerar la extensión del alcance de los impuestos sobre el patrimonio y la propiedad como instrumentos para movilizar recursos y reducir la desigualdad» ONU (2021) Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Si se comparan a continuación los datos de la OCDE y la CEPAL sorprende percatarse de la gran diferencia en el IRPF (se recauda el equivalente a un 8,1% del PIB frente al 1,8% respectivamente), lo que impacta en el éxito de la redistribución lograda en los distintos países. Por el contrario, en lo concerniente a la renta «corporativa», la recaudación promedio es levemente superior en América Latina, como se refleja en el siguiente gráfico.



A la vista de los planteamientos expuestos, bien podría pensarse que el deseo de reanimar estos impuestos sobre la renta obedece a la razón de una sospechada extenuación al poderse haber quedado su potencia recaudatoria debilitada tras el Covid-19. Sin embargo, aunque pueda resultar extraño, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha puesto de manifiesto últimamente que la recaudación que más ha aumentado en términos acumulados es la de los impuestos sobre la renta (si bien habiendo contemplado de manera agregada la de personas y de

sociedades por la dificultad de separación de fuentes)<sup>5</sup>.

En fin, una mayor dosis de progresividad se nos presenta a menudo como efugio. Pero no debe olvidarse que la salida que busca reforzar la capacidad tributaria, expandiendo gradualmente la base del IS en un sistema fiscal más progresivo, aumentando la recaudación con el propósito de sortear dificultades económicas, puede tener alguna contrapartida inesperada. Actualmente es sabido que en muchas economías el sector empresarial está sobre-endeudado y debilitado, sobre todo, las pequeñas empresas. De ahí la importancia de equilibrar los riesgos de deuda pública y privada creciente con los de la retirada prematura del apoyo fiscal, que podría ralentizar la recuperación. Como reconoce el FMI, hasta que se controle la pandemia globalmente, la política fiscal ha de permanecer flexible, apoyando a los sistemas de salud, los hogares más afectados, las empresas viables, y la recuperación económica. Insiste esta institución en que los marcos fiscales creíbles a medio plazo pueden abrir un camino para reconstruir los colchones fiscales a un ritmo dependiente de la fuerza de la recuperación<sup>6</sup>.

De ahí la necesidad, a pesar de la urgencia, de sopesar el mantenimiento del apoyo fiscal bien dirigido, sin cambios repentinos en el sistema fiscal que puedan afectar al ritmo de la ansiada recuperación, y

5 Debe precisarse que la evolución mensual difiere según se comparen datos con meses muy afectados por la pandemia y se tomen en consideración los aplazamientos. Lidera España el crecimiento en algún supuesto. Díaz de Sarralde Miguez, S.; López, J.; Maldonado, G. (2021) Reporte de recaudación Covid-19 (RRC) 1<sup>er</sup> cuatrimestre 2021, Documentos de Trabajo CIAT 3, julio 2021.

6 FMI (2021), Fiscal monitor, abril 2021. Cabe destacar la perspectiva del IMF Executive Board Discussion of the Outlook: «providing well-targeted fiscal support». «Policymakers would need to emphasize measures that limit scarring from the crisis, shrink inequality and boost productive capacity». «The transition from support measures would need to be managed carefully to avoid sudden cliffs that could derail the recovery».

también de fomentar la capacidad productiva. Obviamente cualquier medida dirigida debe adoptarse a medida de la capacidad administrativa de los países, mejorando la transparencia y la rendición de cuentas.

Si traemos a colación el caso alemán<sup>7</sup>, como mero ejemplo de Derecho comparado, aunque su fuerza tractora sea relativamente limitada en nuestro entorno, interesa subrayar el esfuerzo de su Gobierno por mantener la solvencia de las empresas viables y facilitar el tránsito de trabajadores, cuidando especialmente la dimensión temporal en el mantenimiento y la eliminación gradual del apoyo público (ya que las reducciones temporales hacen que los agentes acomoden su conducta consecuentemente), con un ritmo de retirada flexible y generoso. Alemania ha diseñado medidas específicamente dirigidas a reasignar recursos post-crisis, por ejemplo, el aumento en la compensación de las pérdidas de las sociedades (*tax loss carry-back*: de 5 a 10 millones euros en los años 2020 y 2021) o incentivos a la innovación.

Con todo, las propuestas de los organismos internacionales a las que hemos hecho referencia dan la impresión de haber sido concebidas con un enfoque que peca de incompleto por desfasado (quizás susceptible de ser calificado como *tax as usual*) dado que parecen ignorar un concepto más amplio de progresividad «efectiva», que habría de calibrarse en toda su extensión,

teniendo también en cuenta otros aspectos como los ambientales, por ejemplo. Efectivamente el citado enfoque se queda un poco retrasado respecto de las actuales circunstancias en las que ya no suele aceptarse el criterio *business as usual* en las corrientes imperantes en el mundo financiero privado (que así adelanta al público).

En esta línea de pensamiento, interesa resaltar que el paquete de medidas presentado por la Comisión Europea para contribuir a mejorar el flujo de dinero hacia actividades sostenibles en la Unión Europea en línea con el Pacto Verde Europeo y los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluye una propuesta de Directiva de información de las empresas en materia de sostenibilidad<sup>8</sup> (nótese que ya no se denomina de «información no financiera», porque es notorio que esta información sí tiene relevancia financiera).

Es inevitable que esta ola de propensión a considerar la sostenibilidad acabe afectando de algún modo a la configuración del alcance de los principios tributarios sobre los que comúnmente se asientan los sistemas «modernos», que ahora deben combinar las aspiraciones y medios existentes desde principios del siglo XX con los del XXI, actualizándose. Baste recordar que, en el pasado trimestre, en el seno del Parlamento Europeo, el Comité de Asuntos Económicos y Monetarios ha debatido infructuosamente sobre cómo

7 FMI (2021) Germany, 2021 Article IV Consultation IMF, Country Report No. 27/153, Washington D.C., 14 de julio de 2021.

8 Modificará las Directivas 2013/34/UE, 2004/109/CE, 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES, Taxonomía de la UE, divulgación de información corporativa en materia de sostenibilidad, preferencias de sostenibilidad y obligaciones fiduciarias: Orientar la financiación hacia el Pacto Verde Europeo. COM/2021/188 final 21.4.2021.

reajustar el sistema tributario para apoyar también objetivos ambientales, siendo uno de los puntos críticos cuánto aumento de la presión fiscal (o dicho de otro modo, qué medida de progresividad –con la inclinación a considerarla en los términos en que ha sido tradicionalmente entendida–) es

admisible a futuro y cómo acompañarla eficazmente (a través de una verdadera progresividad efectiva) con los nuevos tiempos que requieren la orientación de los sistemas fiscales simultáneamente en varias direcciones determinadas para surtir los efectos esperados<sup>9</sup>.

---

9 «A principios del siglo XX, en la mayoría de los países industrializados, el objetivo de justicia fiscal se plasmó en un proyecto de impuesto progresivo para que tributaran más quienes más ganan. Sin embargo, desde hace décadas se vienen observando estrategias de elusión fiscal por parte de la población más acomodada, a expensas del aumento de la presión fiscal sobre los hogares más pobres. Además, la tributación no progresiva ha ido en aumento, y el principal ejemplo de ello es el impuesto sobre el valor añadido.

Por eso pedimos a los Estados miembros que mejoren el rendimiento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, especialmente de las más acomodadas, al tratarse del impuesto más progresivo». Parlamento Europeo –Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios–, PROYECTO DE INFORME sobre la creación de un sistema fiscal europeo económica, social y ecológicamente sostenible en la economía tras la COVID-19 (2020/2259(INI)), ECON\_PR(2021)662098, Ponente: Claude Gruffat-Votación y rechazo el 03.06.2021. Texto disponible en [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-PR-662098\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-PR-662098_ES.html) [Último acceso 10 de septiembre de 2021]. Sobre los extremos en torno a los que versa la principal discusión en estos momentos en el plano internacional, puede consultarse OCDE (2021), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – julio de 2021–, OCDE, París, [www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf](http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf). ONU (2021) La UE debería considerar el impacto del nuevo mecanismo de cambio climático en el comercio mundial, Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, Ginebra. <https://unctad.org/es/news/la-ue-deberia-considerar-el-impacto-del-nuevo-mecanismo-de-cambio-climatico-en-el-comercio> [Último acceso 10 de septiembre de 2021].»



# Estudios

## AUTORES

*Diego Marín-Barnuevo Fabo*

*Juan Manuel*

*Herrero de Egaña*

*Espinosa de los Monteros*

*Ana María Delgado García*

*Eva M.<sup>a</sup> Gil Cruz*

*Edoardo Traversa*



# LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA

---

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y  
Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los  
Monteros

*Abogado. Abogado del Estado excedente (España)*

## Title

The challenge of the reference value

## Resumen

El establecimiento de un nuevo concepto de «valor de referencia» en nuestro ordenamiento tributario conlleva cambios muy relevantes. De un lado, porque modifica las reglas de cuantificación del ISD y del ITPO para establecer que la base imponible de los inmuebles será ese VR determinado por la Administración (y no el valor real de los inmuebles); y, de otro, porque establece severas limitaciones al derecho de impugnación de ese nuevo valor de referencia, lo que puede resultar incompatible con las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica.

## Palabras clave

«Valor de referencia», seguridad jurídica, capacidad económica, impugnación, recursos, tasación pericial contradictoria, carga de la prueba, valor catastral, base imponible, impuesto sobre sucesiones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, tasación pericial contradictoria.

## Abstract

The establishment of a new concept «reference value» (hereinafter «RV») in our Tax legislation entails relevant changes. On the one hand, it modifies the rules of quantification of the IGT (Inheritance and Gift Tax) and the TT (Transfer Tax), and establishes that the taxable base of the properties will be the RV determined by the Administration (and not the real value of the property); and, on the other hand, it sets severe limitations to the right to challenge that new RV, which may be incompatible with the requirements derived from the principles of legal certainty and economic capacity.

**Keywords**

«Reference value», legal certainty, economic capacity, challenge, appeals, contradictory expert appraisal, burden of proof, cadastral value, taxable base, inheritance tax, transfer tax, contradictory expert appraisal.

*Fecha de recepción: 12-06-2021 / Fecha de aceptación: 7-07-2021/ Fecha de revisión: 16-07-2021*

Cómo referenciar: Marín-Barnuevo Fabo, D. y Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2021). La impugnación del valor de referencia. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 15-47

## SUMARIO

### 1. Introducción

### 2. La impugnación de los actos generales de determinación del valor de referencia

2.1. Regulación básica del procedimiento de determinación del valor de referencia

2.2. El informe anual del mercado inmobiliario

2.3. La impugnación de la orden ministerial que establece el límite del valor de mercado

2.4. La impugnación de la resolución que establece los elementos determinantes del valor de referencia

2.5. La impugnación de los valores de referencia de cada inmueble en el momento de su publicación

2.6. La vigencia anual del VR

2.7. El régimen transitorio

### 3. La impugnación de los valores de referencia aplicados en la liquidación administrativa o en la autoliquidación tributaria del ISD o ITPO

3.1. Objeto del recurso: la identificación de la base imponible con el valor de referencia

3.2. Diferencias entre el régimen legal expuesto y el que motivó la STS de 23 de mayo de 2018, en la que se rechaza la utilización de métodos objetivos de comprobación de valores

3.3. La eventual inconstitucionalidad de la identificación de la base imponible con el valor de referencia

3.4. La posibilidad de impugnar el valor de referencia por incumplimiento de las reglas previstas para su determinación

3.5. La impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: el recurso de reposición

3.6. La impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: la reclamación económico-administrativa

3.7. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones por considerar que el valor de referencia perjudica los intereses legítimos del contribuyente

3.8. La posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria

4. La impugnación de los valores de referencia  
aplicados en otros tributos

4.1. El Impuesto sobre el Patrimonio

4.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas  
Físicas

5. Conclusiones

6. Bibliografía

## 1. Introducción

---

El establecimiento de un nuevo concepto jurídico, denominado *valor de referencia* (VR), que servirá para la valoración de los inmuebles a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), plantea todavía una serie de incógnitas sobre su régimen jurídico, entre las que se incluye la identificación de los cauces legalmente previstos para su impugnación.

El concepto de *valor de referencia* fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la disposición final 20.4 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, que añadió la disposición final tercera a la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante LCI), en la que genéricamente se establecía que *«la Dirección General del Catastro estimará de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiendo por tal el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga»*.

Pero el verdadero significado y alcance de ese nuevo concepto jurídico ha sido conocido recientemente con la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>1</sup>, en donde se establecen de forma imprecisa las reglas de determinación de ese valor de referencia y se dispone su aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, regula el *valor de referencia* en varios apartados. En primer lugar, en la modificación de la Disposición Transitoria Novena y la Disposición Final Tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante LCI). Y, en segundo lugar, en la modificación de las leyes de cada tributo en los que se prevé la aplicación de ese nuevo valor de referencia, esto es, el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones (en adelante LISD), y el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante LITPAJD).

La implantación de ese nuevo valor de referencia (en adelante VR) conlleva cambios significativos en la aplicación de los tributos y, sin duda, una de sus principales consecuencias será el establecimiento de un modelo específico de impugnación de ese nuevo parámetro de cuantificación del hecho imponible. En

---

<sup>1</sup> El nombre exacto es más largo: Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Su publicación tuvo lugar en el BOE de 10 de julio de 2021.

las páginas siguientes analizaremos esos cauces de impugnación previstos en la normativa señalada y los principales problemas que suscita.

## 2. La impugnación de los actos generales de determinación del valor de referencia

---

Para la aplicación de los valores de referencia en un procedimiento concreto es necesario que, previamente, se haya tramitado un procedimiento complejo de determinación de dichos valores, lo que requiere la aprobación de distintas disposiciones generales y de algunos actos administrativos de alcance general cuya impugnabilidad conviene estudiar separadamente.

### 2.1. Regulación básica del procedimiento de determinación del valor de referencia

---

La disposición final tercera de la Ley del Catastro Inmobiliario, tras la modificación producida por la Ley 11/2021, dispone lo siguiente:

*La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.*

*A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.*

*Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.*

*Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.*

*Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el Boletín Oficial del Estado en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un período de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.*

*La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el*

*plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.*

*En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el Boletín Oficial del Estado anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro».*

Como se desprende de lo expuesto, el *valor de referencia* se configura como un valor objetivo de los inmuebles obtenido a partir del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos de las compraventas inmobiliarias efectuadas en zonas consideradas homogéneas. Ese valor de referencia tendrá una vigencia anual y, para impedir que pueda superar el valor de mercado, se prevé la aprobación de un factor de minoración que se aplicará, con dicha finalidad, a todos los inmuebles de la misma clase.

En el procedimiento de determinación del valor de referencia es, por tanto, posible identificar varios hitos: (i) la publicación de un informe anual del mercado inmobiliario y del mapa de valores homogéneos; (ii) la publicación de la orden ministerial que establece el factor de minoración; (iii) la publicación de la resolución con los elementos de determinación del valor de referencia de cada inmueble; y (iv) la publicación de los anuncios informativos con el valor de referencia de cada inmueble.

## 2.2. El informe anual del mercado inmobiliario

El primer paso para la determinación del VR es la aprobación por parte de la Dirección General del Catastro de un informe anual del mercado inmobiliario sobre el que va a pivotar la determinación del VR de los inmuebles en todo el territorio nacional. Por tanto, es necesario analizar en primer lugar la normativa reguladora del contenido y de los criterios técnicos que deben seguirse para su elaboración.

En efecto, como anticipábamos, la base imponible de los impuestos que gravan la transmisión de inmuebles se determinará a partir del VR, por lo que es necesario que su determinación esté sustentada en unas bases técnicas muy *sólidas, homologadas* y establecidas *normativamente*. Es evidente que un sistema de valoración cuya fiabilidad no pueda ser técnicamente revisada y contrastada no puede servir de base para la determinación de unas obligaciones tributarias que, por mandato constitucional, deben reflejar la capacidad económica de los contribuyentes<sup>2</sup>.

Sin embargo, la modificación de la Ley del Catastro Inmobiliaria analizada no contiene la necesaria regulación del contenido y la forma de elaboración del informe anual del mercado inmobiliario. Tan solo existe una referencia en la

---

<sup>2</sup> Si se admite la comparación, más gráfica por ser más conocida, podríamos decir que la relevancia de contar con unas bases técnicas muy sólidas es la misma que tiene contar con un radar de velocidad homologado a la hora de establecer un sistema sancionador en materia de tráfico basado en los datos suministrados por dicho dispositivo.

actual *Disposición Transitoria Novena* al informe anual del mercado inmobiliario como un instrumento para calcular el valor de referencia mientras no se desarrolle reglamentariamente la Disposición Final Tercera que lo establece:

*«En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario previsto en la disposición final tercera de esta Ley, para la determinación del valor de referencia se elaborará un informe anual del mercado inmobiliario, base de la determinación de los diferentes módulos de valor».*

En el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, las únicas referencias a dicho informe anual son las contenidas para (i) atribuir la competencia para su elaboración al ponente de la Junta Técnica Territorial (artículo 12.e) (ii) atribuir la competencia a la Junta Técnica Territorial para recibir el informe anual sobre el mercado inmobiliario regulado y elevarlo a la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria y (iii) atribuir a la Comisión Superior de Coordinación la competencia para conocer el informe anual sobre el mercado inmobiliario.

Por tanto, la normativa estudiada no establece ninguna disposición concreta sobre el contenido y aprobación del informe anual del mercado inmobiliario.

En la actualidad, la estructura y contenido de los informes anuales viene determinada por Circular de la Dirección General del Catastro en las que se menciona, como todo título habilitante, el artículo 5 del Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, que desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, en el que se atribuye a la Dirección General del Catastro la competencia, entre otras, de la gestión del *Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario*.

En las circulares aprobadas por la Dirección General del Catastro se dice que este informe *«resume la observación y análisis que realiza la Dirección General del Catastro sobre los precios comunicados por los fedatarios públicos»* y constituye *«la base de la determinación de los diferentes módulos de valor medio asignados a los productos inmobiliarios representativos para cada uno de los ámbitos definidos en el mapa de valores»*.

A tal efecto, se dispone que en ese informe: a) se analizarán las compraventas comunicadas por los fedatarios públicos (sus características físicas y económicas); b) se delimitarán ámbitos homogéneos de valoración; c) se determinará la tipología mayoritaria de inmuebles en cada ámbito homogéneo de valoración para obtener el producto inmobiliario representativo (superficie, categoría, estado de conservación y estado de vida); d) se obtendrá el módulo de valor medio del producto inmobiliario representativo de cada ámbito de valoración *«en el entorno de proximidad de la medida central del comportamiento del mercado inmobiliario de compraventas de inmuebles con características constructivas equiparables a las de dicho producto, en cada ámbito»* y se expresará en €/m<sup>2</sup> de construcción.

En consecuencia, el informe anual que determina los mapas de valores y los valores medios sobre los que pivota el VR, tanto en la normativa vigente como en la modificación legal analizada, *carece de la necesaria regulación jurídica en una disposición general susceptible de control judicial*, pues una Circular no es

una disposición normativa de general aplicación, sino una instrucción interna, aprobada por un Centro Directivo de la Administración para dar instrucciones de actuación a sus órganos dependientes. Es, por tanto, evidente que esas circulares no cumplen la exigencia de que el informe del mercado inmobiliario esté asentado sobre bases técnicas muy sólidas, homologadas y establecidas *normativamente*.

En relación con la posibilidad de impugnar el *informe anual de mercado y mapa de valores publicado* por la Dirección General del Catastro, creemos que no es técnicamente posible, porque se trata de un acto que recoge los criterios de actuación de la Administración que, en el momento de su publicación, no tiene eficacia directa sobre los administrados.

Por ello, parece razonable concluir que no cabe ninguna impugnación contra lo que es sólo un acto por el que se da publicidad de las conclusiones de lo que, en ese momento y desde un punto de vista jurídico, no es otra cosa que un estudio de mercado. En todo caso, entendemos que los interesados podrán hacer valer las debilidades de dicho informe en el momento en que impugnen los actos singulares de aplicación del valor de referencia, porque ello podrá ser un indicador de su falta de idoneidad para determinar la base imponible del contribuyente.

### 2.3. La impugnación de la orden ministerial que establece el límite del valor de mercado

Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se prevé la fijación de *un factor de minoración* que (i) se aplicará a todos los bienes de una misma clase y (ii) que se aprobará por Orden de la Ministra de Hacienda.

Esta Orden de la Ministra de Hacienda, por la que se aprueba un factor de minoración a aplicar a los valores medios con objeto de que no superen el valor de mercado, sería impugnable mediante recurso directo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Además de los posibles defectos formales que pudieran advertirse en la aprobación y publicación de la Orden, el único motivo sustantivo que podría fundamentar una eventual impugnación sería el de que el índice aprobado no cumpliera de forma efectiva y general con la finalidad que le es propia, consistente en evitar que el valor medio esté por encima del precio de mercado<sup>3</sup>. Ahora bien, si admitimos la dificultad que entraña acreditar el valor de mercado de un inmueble concreto, debemos subrayar la enorme dificultad que entrañaría acreditar en vía judicial que el factor de minoración resulta inidóneo para conseguir que todos los inmuebles de una misma clase no superen el valor de mercado.

---

3 Según VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*, en Revista Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 458 de 2021, pág. 21, este factor de minoración encontraría también justificación en la necesidad de legitimar socialmente el valor de referencia «y obtener cierto grado de aceptación por los contribuyentes, lo que pasa necesariamente por ser, en mayor o menor medida, inferior al de mercado».

Una eventual anulación de esa Orden tendría *eficacia erga omnes*, en la medida de que la nulidad de la misma implicaría la nulidad de todos los actos singulares que traen causa de ella. Por tanto, la consecuencia jurídica de la estimación del recurso no sería la mera inaplicación del factor de reducción ilegalmente establecido, sino la nulidad de todos los valores de referencia que, por carecer de ese indefectible factor de reducción, serían asimismo ilegales.

## 2.4. La impugnación de la resolución que establece los elementos determinantes del valor de referencia

---

Una vez elaborado y publicado el estudio elaborado por el Catastro y conocido el factor de minoración que debe aplicarse sobre el valor medio para evitar que el VR pueda ser superior al valor de mercado, la Dirección General del Catastro ha de aprobar los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados *módulos de valor medio* y de los *factores de minoración correspondientes*, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

En este momento, lo que antes eran conclusiones de un estudio o análisis del mercado, se incorporan al ordenamiento jurídico mediante esa resolución de la Dirección General del Catastro produciendo –ya sí– efectos sobre los ciudadanos. Se trata, ciertamente, de un acto administrativo (y no de una disposición general) muy similar a la ponencia de valores que debe aprobarse para la determinación de los valores catastrales, por lo que deberá contener la motivación suficiente para permitir al administrado conocer el fundamento de la decisión administrativa y, en su caso, impugnarla<sup>4</sup>. En todo caso, entendemos que, pese a no ser una disposición general, su contenido podrá ser impugnado de forma directa y también de forma indirecta en el momento en que se impugnen los actos singulares de aplicación del valor de referencia. Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la impugnación de las ponencias de valores, en la que se reconoció que no existe inconveniente jurídico alguno para impugnar los defectos de la ponencia de valores en el momento de impugnar los actos singulares de valoración, porque los eventuales vicios del acto general de valoración solo resultan apreciables cuando se proyectan sobre un inmueble concreto<sup>5</sup>.

---

4 Esta circunstancia es destacada por VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 23, quien destaca que el Proyecto de Ley no contiene mención alguna a la necesaria motivación de dicha resolución, al tiempo que destaca que «no resultará fácil impugnar esta resolución, ya que previsiblemente contendrá una abundante y compleja información que, con la excepción de las flagrantes irregularidades de carácter formal, no facilita por sí misma la detección de aquellos errores sustantivos que tantas veces solo se ponen de manifiesto en la fase siguiente».

5 *Vid.*, por todas, la STS de 20/10/2015, ECLI:ES:TS:2015:4296, en la que se afirma que «cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica este, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral».

Desde este momento se conocerán los criterios que la Administración tributaria va a utilizar para determinar el valor de referencia de todos y cada uno de los inmuebles, por lo que la propia norma considera que debe concederse un *trámite colectivo de audiencia* por plazo de 10 días antes de aprobarlos y que, la *resolución* que se dicte, será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución<sup>6</sup>.

La resolución sería reclamable en vía económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central conforme al artículo 229.1.a) LGT al tratarse de un acto dictado por un órgano central del Ministerio de Hacienda. Frente a la resolución del TEAC cabría recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional conforme al artículo 11.1.d) LJCA.

Una eventual estimación del recurso con anulación de ese acto administrativo determinante del valor de referencia tendría *eficacia erga omnes* respecto de todos aquellos VR para cuya determinación se hubiera utilizado el concreto criterio invalidado por la resolución estimatoria del recurso.

Desde un punto de vista práctico, resulta muy cuestionable la *utilidad de esta impugnación*, puesto que el VR tiene una vigencia anual y sólo proyectará sus efectos en la esfera jurídica de los contribuyentes en el momento en el que se transmita el inmueble, no antes. Además, hay que subrayar que el interés del titular del inmueble por impugnar ese VR será limitado, puesto que (i) la eventual eficacia impositiva del VR en una transmisión *repercute sobre el adquirente del inmueble* y no sobre quien es titular del inmueble en el momento de publicarse la resolución del Catastro en la que se aprueba el valor de referencia y (ii) que, con arreglo a la normativa de esos tributos, el interesado tendrá la posibilidad de impugnar el VR en un momento ulterior que es el momento de la liquidación/autoliquidación de la transmisión.

## 2.5. La impugnación de los valores de referencia de cada inmueble en el momento de su publicación

---

En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro deberá publicar en el Boletín Oficial del Estado un *anuncio informativo* para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro.

La expresión «*anuncio informativo*» y el hecho de que la norma sólo regule la impugnación de la resolución de la Dirección del Catastro en un momento ante-

---

6 El hecho de que la publicación tenga lugar en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro podría disminuir las posibilidades de defensa de los contribuyentes, como afirma RAMOS PRIETO J., «El impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados: una reforma necesaria», en CORDERO GONZÁLEZ, E. (dir.), *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario* español, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2020, pág. 162.

rior, parece dar a entender que, en este momento, no cabe impugnar esa comunicación colectiva de la valoración individualizada resultante de la aplicación a cada inmueble de los valores y criterios que ya fueron susceptibles de impugnación en un momento anterior.

Sobre el papel y desde el punto de vista teórico, esa construcción parece inapelable puesto que, si ya se concedió trámite para la impugnación y no se utilizó, los actos posteriores serían ejecución de otro anterior firme y consentido. Pero lo cierto es que esa construcción es sólo aceptable desde el punto de vista teórico pues verdaderamente da la espalda a la realidad por cuanto es irreal pensar que la gran mayoría de ciudadanos afectados por ese VR va a examinar los criterios expuestos por la Administración para conocer cuál será el valor correspondiente a su inmueble resultante de la aplicación de esos criterios generales. La realidad será que el ciudadano conocerá el VR que corresponde a su inmueble en el momento en el que la propia Administración individualice esos valores y los haga públicos, momento en el cual debería poder impugnarlo<sup>7</sup>.

La reforma introducida en la regulación de la base imponible del ISD y la del ITPO contiene la misma regla sobre la impugnación del valor de referencia, estableciendo que *«el valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»*.

De lo expuesto se desprende que el valor de referencia solo podrá ser impugnado en el momento en que sea aplicado en un acto de cuantificación de la obligación tributaria, que puede ser el realizado por la Administración tributaria, a través de la liquidación, o por el contribuyente al presentar su autoliquidación. Esa limitación supone una diferencia significativa en relación con el régimen de impugnación del valor catastral que, como es sabido, debe impugnarse en el mes siguiente al día de su notificación a los interesados.

Es cierto que existen diferencias claras entre el valor catastral y el valor de referencia que permiten explicar esa diferenciación en su régimen de impugnación: mientras que las valoraciones catastrales tienen una vigencia plurianual y producen efectos directos en la tributación del contribuyente cada año, los valores de referencia tienen una vigencia anual y solo producen efectos directos en el contribuyente en caso de transmisión de los inmuebles, por lo que se generarían unos costes altísimos de litigiosidad si pudiera impugnarse ese valor de referencia cada vez que se produjera su actualización. Esta circunstancia puede servir para explicar la diferencia de régimen jurídico existente entre el valor catastral y el valor de referencia, pero falta por determinar si dicha limitación es jurídicamente admisible o no.

Para valorar esa cuestión debemos señalar, en primer lugar, que resulta insólito que se reconozca la posibilidad de impugnar la resolución que establece los parámetros de cuantificación y, sin embargo, no se reconozca la posibilidad de impugnar el acto singular de aplicación de dichos parámetros a cada inmueble.

---

<sup>7</sup> Vid.. STS de 20/10/2015, ECLI:ES:TS:2015:4296, anteriormente citada.

Sobre todo porque es precisamente ese último acto el que permite conocer las consecuencias prácticas de unos parámetros de cuantificación que, en abstracto, son difíciles de identificar (como ha señalado una reiterada jurisprudencia en relación con la impugnación de las ponencias de valores y los actos singulares de concreción de dicha ponencia de valores en cada inmueble).

En todo caso, una vez señalada esa singularidad, debemos recordar que la regla general en materia tributaria es la impugnabilidad de los actos que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber. Y cabe interpretar que el acto singular de determinación del valor de referencia no tiene esa naturaleza, porque ese valor de referencia inicialmente determinado será jurídicamente irrelevante en caso de que no se produzca una transmisión de los inmuebles que determine el nacimiento de las obligaciones tributarias en el ámbito del ISD o del ITPO.

Ahora bien, no deja de ser contradictorio que la resolución que aprueba los parámetros de cuantificación sí resulte impugnable y, sin embargo, no sean impugnables los actos singulares de concreción de dichos parámetros. Es evidente que unos y otros actos dictados por la Dirección General del Catastro tienen la misma incidencia en la esfera de los derechos de los contribuyentes, por lo que nos parece claramente injustificada esa diferenciación.

En este sentido, consideramos oportuno destacar que el Tribunal Supremo ha reconocido recientemente la posibilidad de interponer recurso contra los actos de valoración de los bienes del deudor en la fase de embargo, porque entendió que *«tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden –directa o indirectamente– sobre el fondo del asunto»*<sup>8</sup>. Se trata de un supuesto comparable al estudiado en este trabajo porque, como es sabido, el artículo 170 de la LGT no permite impugnar la valoración de los bienes contenida en la diligencia de embargo, en tanto limita los motivos de oposición a los cuatro supuestos explícitamente mencionados, entre los que no se incluye la incorrecta valoración de los bienes<sup>9</sup>.

## 2.6. La vigencia anual del VR

---

La nueva regulación dispone que el VR tendrá carácter anual, lo que plantea, al menos, dos cuestiones especialmente relevantes.

Una primera es la pérdida gradual de fiabilidad técnica del VR a medida que va transcurriendo el tiempo. En efecto, en tanto que ese VR se elabora a partir del valor de las transacciones equivalentes en el período inmediatamente anterior, es obvio que su fiabilidad dependerá, esencialmente, de los siguientes factores: (i) que haya habido un número de transacciones suficiente para obtener unos valores promedio; (ii) que las transacciones utilizadas para la determina-

---

<sup>8</sup> Vid., STS de 22 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1917.

<sup>9</sup> El artículo 170.3 LGT establece que *«Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Falta de notificación de la providencia de apremio. c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley. d) Suspensión del procedimiento de recaudación»*.

ción del VR sean realmente equivalentes; y (iii) que hayan tenido lugar en un período inmediatamente anterior. Centrándonos ahora en ese último factor, parece evidente que las transacciones equivalentes realizadas en los últimos meses nos darán un dato fiable del valor de mercado, pero a medida que se distancien temporalmente las transacciones objeto de comparación disminuirá la fiabilidad de ese VR, pudiendo afirmarse que, en un mercado especialmente volátil, los datos de transacciones realizadas con una antelación superior a doce meses permitirán obtener unos resultados muy poco fiables<sup>10</sup>.

Frente a la relevancia de esta primera conclusión cabría argüir que es inevitable utilizar datos pretéritos para establecer el VR. Pero, en todo caso, lo que queremos destacar es que resulta innegable que la fiabilidad del VR disminuye a medida que se alejan en el tiempo los datos utilizados para la determinación de ese valor, lo que determinará su falta de idoneidad (o inaptitud) para determinar la base imponible en los casos en los que las transacciones de referencia tengan una antigüedad superior a doce meses. En todos esos casos, es obvio que será más fiable el dato obtenido mediante una comprobación de valores (ex artículo 57 LGT) realizada después de la transmisión, que el dato obtenido a través de un modelo basado en los datos extraídos de transacciones pretéritas que, por el tiempo transcurrido u otras circunstancias, no resultan ya comparables.

La segunda cuestión que queríamos plantear es qué ocurriría en el caso de que un año, por circunstancias excepcionales, la Dirección General del Catastro no pudiera elaborar el informe anual del mercado inmobiliario. En ese caso, parece claro que el VR aprobado el año anterior con carácter anual habría dejado de tener vigencia, por lo que cabe cuestionar las posibilidades que tendría el Gobierno de aprobar una prórroga de esos valores.

En relación con esta cuestión, la primera consideración que debemos hacer es que dicha disposición debería contenerse en una norma con rango de ley, que podría ser un Real Decreto-Ley o una Ley ordinaria. En ambos supuestos se plantearía el problema de legitimidad señalado anteriormente al destacar que el VR solo puede considerarse idóneo para determinar la base imponible en las transmisiones de inmuebles si efectivamente arrojará valores fiables. Por tanto, la pérdida de fiabilidad del VR derivada de la prórroga implicaría, correlativamente, una pérdida de idoneidad de dichos valores para determinar la base imponible de los inmuebles transmitidos.

Además, en caso de que la prórroga se aprobara por Real Decreto-Ley, habría que ponderar si la medida, por su relevancia cuantitativa o cualitativa, afecta al deber de contribuir en los términos previstos en el artículo 86 CE, lo que podría suponer la inconstitucionalidad de la medida por considerar que el instrumento normativo utilizado para su establecimiento no es apto para adoptar ese tipo de

---

10 La fiabilidad del VR puede quedar todavía más en entredicho en aquellos casos en los que el VR aplicado (que se determina en base a un estudio de valoración del año N-1) no se corresponda- en más o en menos- con el que se apruebe como VR del año N en el que se ha realizado la operación a la que se le va a aplicar el VR como base imponible.

medidas, como tiene establecido el Tribunal Constitucional en una reiterada jurisprudencia<sup>11</sup>.

## 2.7. El régimen transitorio

---

La Ley 11/2021 modifica también la Disposición transitoria novena (DT 9ª) de la LCI, en la que se establece el régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble, que pasaría a tener la siguiente redacción:

*En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:*

*a) Para los bienes inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.*

*Serán de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.*

*Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.*

*La resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores.*

*b) Para los inmuebles rústicos sin construcciones, la resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación, y concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.*

*El informe anual del mercado inmobiliario al que hace referencia la disposición final tercera determinará los coeficientes correctores aplicables, así como sus importes.»*

Como se desprende con claridad del texto transcrito, este régimen transitorio estará vigente hasta el momento en que se apruebe el desarrollo reglamentario previsto en la Disposición Final Tercera (DF 3ª) anteriormente estudiada.

---

<sup>11</sup> Aunque el Tribunal Constitucional ha afirmado que el ISD y el AJD no son impuestos esenciales en la configuración del deber de contribuir (*vid.* STC 189/2005, de 7 de julio, y 7/2010, de 27 de abril, respectivamente), es cierto que la doctrina de los últimos años ha sido especialmente rigurosa al prohibir la utilización del Real Decreto-ley para introducir modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades (*vid.* por todas, la STC 78/2020, de 1 de julio de 2020, con múltiples referencias a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la aptitud del Real Decreto-Ley para regular la materia tributaria).

En esa DF 3ª hay una previsión de desarrollo reglamentario para regular la forma en la que la Dirección General del Catastro debe establecer los *«elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes»*.

Pero la falta de ese desarrollo reglamentario no impedirá la aplicación del valor de referencia, puesto que la DT 9ª establece las directrices técnicas que deben seguirse para determinar el valor de referencia de cada inmueble aplicando los módulos de valor medio y los factores de minoración correspondientes.

Salvo esta variación, en el resto de cuestiones analizadas resultará aplicable el régimen jurídico previsto en la Disposición Final Tercera, en toda su extensión.

### 3. La impugnación de los valores de referencia aplicados en la liquidación administrativa o en la autoliquidación tributaria del ISD o ITPO

---

La Ley 11/2021 establece una relevante modificación de los artículos 9 de la LISD y 10 del TRITPAJD, con una regulación idéntica en relación con la aplicación del valor de referencia, disponiendo ambos preceptos en su apartado 3 lo siguiente:

*«El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».*

Para analizar las consecuencias jurídicas de ese precepto es necesario tratar separadamente los supuestos de impugnación de liquidaciones y autoliquidaciones, aunque hay unas notas comunes que resulta oportuno abordar previamente, antes de analizar el modo de impugnar las liquidaciones y autoliquidaciones.

#### 3.1. Objeto del recurso: la identificación de la base imponible con el valor de referencia

---

Los artículos 9 LISD y 10 TRITPAJD, tras la modificación operada por la Ley 11/2021, disponen en sus apartados 2 y 3 lo siguiente:

*«2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado (...). 3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha del devengo. No obstante, si el valor del inmueble decla-*

*rado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible».*

Ese precepto tiene especial relevancia para el análisis de las vías de impugnación de los actos en los que se recoge el valor de referencia porque contiene una regla específica de valoración que, en nuestra opinión, limita enormemente las posibilidades de impugnación por parte de los contribuyentes.

En efecto, al analizar el precepto se advierte que, con carácter general, la base imponible de los impuestos referidos es *«el valor de mercado»*. Pero ese mismo precepto dispone que esa regla general resultará inaplicable en los supuestos de transmisión de inmuebles, porque en esos casos *«su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha del devengo»*.

Se trata, pues, de una regla de valoración similar a la existente en otras normas tributarias, como la que establece el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF para determinar el valor de transmisión de las acciones o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores; o la que establece el artículo 10.2.a) TRITPAJD para determinar el valor del usufructo vitalicio sobre bienes o derechos. En esos casos, el valor por el que dichos bienes deben integrarse en la base imponible viene determinado por lo dispuesto en la ley, por lo que no puede considerarse ilegal el establecimiento de unas reglas objetivas de valoración, pero sí sería contrario a Derecho que, como consecuencia de la inaptitud de las reglas aplicadas, se valorasen los inmuebles por encima de su valor de mercado y, de ese modo, se exigieran unas obligaciones tributarias superiores a la capacidad económica subjetiva mostrada por el contribuyente en las operaciones sometidas a gravamen<sup>12</sup>.

Existe pues un mandato legal sobre el modo de integrar el valor de determinados bienes en la base imponible y, por tanto, el contribuyente que considere desproporcionada la tributación resultante de la aplicación de esa regla de valoración podrá basar su impugnación, de forma genérica, en la vulneración del principio de capacidad económica<sup>13</sup>.

Esto fue lo que sucedió, por ejemplo, en relación con la regla de valoración contenida en el artículo 15 LISD, según el cual el ajuar doméstico *«formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto»*. Como es sabido, esa regla de valoración admitía prueba en contrario; pero el hecho de que se tratara de una prueba de hechos negativos (*prueba diabólica*) determinaba que los tribunales raramente consideraban suficientemente acreditada una valoración inferior defendida por el contribuyente, lo que motivó que durante muchos años se asumiera la imposibilidad de declarar un valor inferior por ese concepto. Finalmente, en un supuesto totalmente extraordinario en que el 99,97 % del valor total de los bienes y derechos integrantes del

12 Vid., en relación con ello, PALAO TABOADA, C., *Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018*, en Revista Técnica Tributaria núm. 124, enero/marzo 2019, pág. 99 y ss.

13 También cabe fundamentar esa impugnación en la vulneración de las reglas de fijación del VR contenidas en la DF3ª de la LCI y, más concretamente, en el hecho de que el VR atribuya a los inmuebles un valor superior a su valor de mercado.

causante eran acciones de una empresa familiar, el Tribunal Supremo matizó el significado de la regla de valoración contenida en el artículo 15 LISD, para establecer que el porcentaje del 3% no debe ser aplicado a «la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás»<sup>14</sup>.

En todo caso, conviene destacar que esa doctrina jurisprudencial sobre la aplicación de la regla de valoración del ajuar doméstico tiene carácter excepcional, puesto que (i) resulta cuestionable que el Tribunal Supremo pudiera condicionar la aplicación de la ley de ese modo, sin plantear la cuestión de inconstitucionalidad; (ii) durante más de 30 años se habían sucedido los pronunciamientos judiciales en un sentido claramente distinto; (iii) la sentencia tiene un voto particular suscrito por tres de los ocho magistrados integrantes de la Sala<sup>15</sup>.

### 3.2. Diferencias entre el régimen legal expuesto y el que motivó la STS de 23 de mayo de 2018, en la que se rechaza la utilización de métodos objetivos de comprobación de valores

El régimen legal expuesto tiene cierta similitud con lo establecido en el artículo 57 LGT, en donde se establecen los medios de comprobación de valores y, entre los cuales menciona, en su apartado 1.b), el siguiente:

*b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*

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

La utilización de ese medio de comprobación de valores para modificar el valor de los inmuebles declarado por los contribuyentes fue rechazada por el Tribunal Supremo en la conocida sentencia de 23 de mayo de 2018, en la que se afirmó que «El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una

<sup>14</sup> Se trata de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1619.

<sup>15</sup> Vid., VEGA BORREGO, F.A., *El ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones: la configuración del ajuar tras la nueva doctrina del Tribunal Supremo*, en Rev. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, núm. 453, 2020, págs. 67-98.

*actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo»<sup>16</sup>.*

Inicialmente cabría pensar que esa doctrina podría ser igualmente aplicable a la regulación del valor de referencia analizada, porque también supone el establecimiento de un valor objetivo de los inmuebles que puede diferir mucho del valor real del inmueble<sup>17</sup>. Pero creemos que dicha equiparación no es posible porque la STS de 23 de mayo de 2018 se fundamentó en el hecho de que el artículo 10 del TRITPAJD disponía en ese momento que *«La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda»*, lo que permitió a la Sala considerar que el método contemplado en el artículo 57.1.b) LGT no es idóneo para determinar ese valor.

Sin embargo, en la nueva configuración de la base imponible del ISD e ITPO no se establece que el valor de los inmuebles sea el valor de mercado, sino que expresamente se dispone que *«su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario»*. Consecuentemente, al margen de las dudas que pueda suscitar la constitucionalidad de esa medida, lo cierto es que la única legalidad que puede invocar el contribuyente será la relacionada con la incorrecta aplicación de las reglas de determinación del valor de referencia<sup>18</sup>.

### 3.3. La eventual inconstitucionalidad de la identificación de la base imponible con el valor de referencia

Como hemos visto, la modificación legal de la LISD y del TRITPAJD operada por la Ley 11/2021 identifica la base imponible de los inmuebles con su valor de referencia. Esa identificación está dirigida a reducir la litigiosidad, en tanto que limita enormemente las posibilidades de impugnación de las liquidaciones dictadas con base en dicho valor de referencia.

En principio, no cabe afirmar de forma rotunda que dicha identificación constituya una vulneración del principio de capacidad económica, porque: (i) ya existen algunos tributos en los que la base imponible se identifica con el valor catastral y ello no ha sido considerado por sí mismo contrario al principio de capacidad económica; y (ii) porque las reglas de determinación del valor de referencia establecen una clara vinculación con el valor de mercado, al disponer la modificación prevista de la DF3ª del TRLCI que *«la Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas»*.

<sup>16</sup> Vid., STS de 23 de mayo de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2185.

<sup>17</sup> Vid., ampliamente, PALAO TABOADA, C., *Los métodos indiciarios...* cit., pág. 99 y ss.

<sup>18</sup> Vid., en este mismo sentido, VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 10. Vid., también las consideraciones de DEL BLANCO GARCÍA, A., *Hacia un nuevo valor de referencia*, en Rev. Quincena Fiscal núm. 9/2019.

Ahora bien, en nuestra opinión, es difícil aceptar que el VR pueda ser un indicador de capacidad económica idóneo para determinar la base imponible de los inmuebles en el ISD e ITP mientras no haya una normativa que regule (i) los criterios de elaboración del informe anual sobre el mercado inmobiliario y lo haga de forma rigurosa y exigente para resultar técnicamente homologable, así como (ii) los criterios que permitan tener en cuenta las circunstancias específicas del inmueble transmitido que pudiera determinar un mayor o menor valor.

En efecto, al destacar que el legislador ha identificado la base imponible del IBI con el valor catastral y ello no ha planteado problemas de constitucionalidad, deberíamos añadir que las reglas de determinación del valor catastral son públicas y aparecen recogidas en un Real Decreto<sup>19</sup>. Por tanto, la aptitud de esas reglas para calcular el valor de los inmuebles puede ser fácilmente comprobada por los administrados y, muy especialmente, por los jueces que conocen la impugnación de esos valores. Sin embargo, las reglas que se utilizarán para determinar el valor de referencia son desconocidas por los sujetos pasivos y por los jueces que están llamados a controlar la legalidad de la actuación de la Administración, por lo que es muy improbable que los tribunales de justicia admitan la validez de unos datos calculados según unos criterios que son desconocidos y pueden ser inaptos para determinar la base imponible<sup>20</sup>.

### 3.4 La posibilidad de impugnar el valor de referencia por incumplimiento de las reglas previstas para su determinación

Hemos visto que la configuración legal del valor de referencia como una auténtica regla de valoración limita los motivos para su impugnación<sup>21</sup>. Ello determina que el principal motivo para la impugnación del VR consista en acreditar que la Administración ha incumplido las reglas legalmente establecidas para su determinación.

En efecto, como veíamos, la reforma analizada dispone que el VR se determinará *de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro*. Por tanto, el contribuyente siempre tendría la posibilidad de impugnar el valor de referencia por considerar que (i) no se determinó de forma objetiva; (ii) supera el valor de mercado; o (iii) se cuantificó sin tomar en consideración los datos obrantes en el Catastro. Como es obvio, solo

---

19 Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

20 Así sucedería si, por ejemplo, se confirmara que las circulares utilizadas por la DGC para calcular el VR atribuyen el mismo valor a los inmuebles de un mismo edificio con independencia de que fueran exteriores (ventanas a la calle) o interiores (ventanas a patios interiores).

21 Según PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., *Análisis del concepto valor de referencia de mercado*, en BIT plus-Boletín Informativo Tributario, núm 226, pág. 16, la dificultad de esta impugnación deriva de que el proceso de determinación del valor de referencia «es complejo, parte de los datos internos del Catastro, que no son de público conocimiento, sigue con la captación de datos de transacciones de varios agentes del mercado inmobiliario, en algunos casos con carácter obligatorio, al que tampoco van a tener acceso los particulares y se desarrolla y acaba con un tratamiento informático complejo, en el que se tienen en cuenta multitud de aspectos del inmueble mediante algoritmos que no están al alcance de las personas corrientes».

el segundo de los motivos de impugnación señalados tendría alguna posibilidad de prosperar, puesto que sería muy difícil acreditar que el valor de referencia no se determinó de forma objetiva o se hizo sin tomar en consideración los datos del Catastro siempre que, como se viene diciendo, no exista duda de que la determinación del valor de referencia esté basado en la aplicación de normas técnicas y prácticas homologadas normativamente<sup>22</sup>.

De ser así, el principal argumento para la anulación del valor de referencia debería ser que dicho valor «*supera el valor de mercado*» en el caso concreto al que se quiere aplicar. Esta conclusión es enormemente relevante porque pondría de manifiesto que el principal efecto de la reforma operada con la Ley 11/2021 es la inversión de la carga de la prueba: en la configuración tradicional del ISD y del ITPO era la Administración quien debía demostrar que el valor de mercado era superior al declarado por el contribuyente, lo que generaba unos costes administrativos significativos que se pretenden evitar con la reforma; mientras que con la nueva configuración de la base imponible del ISD e ITPO será el contribuyente quien deba acreditar que el VR está mal calculado para conseguir su inaplicación.

Esta inversión de la carga de la prueba es muy importante en la práctica porque los tribunales son reacios a anular un acto administrativo en los casos en que no existe una prueba concluyente de la ilegalidad del acto impugnado<sup>23</sup> y, como es sabido, existen grandes dificultades probatorias para acreditar de forma concluyente el «valor de mercado» de los bienes inmuebles.

De hecho, es posible constatar que los criterios de legalidad del valor de referencia son muy similares a los establecidos en la actualidad en la LCI para determinar el valor catastral, que según el artículo 22 LCI «*es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario*» y, según el 23.2 LCI «*no podrá superar el valor de mercado*». Ello hace temer que las posibilidades de lograr una anulación del valor de referencia por superar el valor de mercado sean tan reducidas como las que existen en la actualidad para anular por esa causa el valor catastral<sup>24</sup>.

En todo caso, como decimos, será el contribuyente el que tenga que soportar la carga de la prueba y las consecuencias adversas derivadas de no lograr la convicción del órgano judicial sobre el auténtico valor de mercado de los inmue-

---

22 En tanto que esas reglas de actuación son actualmente desconocidas, creemos que no hay motivos para entender que el valor de referencia «*proporciona un valor de los inmuebles, oficial y público, que refleja fielmente su valor de mercado, con una fiabilidad aceptable y permanentemente actualizado*», como afirma CALVO VERGEZ, J., «El nuevo valor de referencia de mercado y su incidencia en la fiscalidad autonómica y local», en CORDERO GONZÁLEZ, E. (dir.), *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario* español, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2020, pág. 266.

23 En este punto tiene interés plantearse cuál es la relevancia que debería tener en el VR la modificación del valor catastral como consecuencia de un procedimiento de subsanación de discrepancias o de impugnación directa del valor catastral notificado. En esos casos, es fácil imaginar supuestos en que esa modificación debería proyectarse en el VR (por ejemplo, en caso de discrepancia sobre la superficie del inmueble), y cabe plantearse si debería llevar a la Administración a modificar de oficio el VR establecido o, incluso, si debería revocar un acto de liquidación de ISD o ITPO que hubiera devenido firme como consecuencia del error advertido.

24 Aunque la mayoría de las demandas por este motivo son desestimadas, algunos Tribunales Superiores de Justicia han anulado los valores catastrales impugnados por tener un valor superior al valor

bles. Y, por supuesto, será el contribuyente quien tenga que soportar los costes económicos derivados de una impugnación de esa naturaleza.

### 3.5. La impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: el recurso de reposición

---

La reforma introducida por la Ley 11/2021 prevé la posibilidad de impugnar las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia a través del recurso de reposición y a través de la reclamación económico-administrativa.

En relación con el *recurso de reposición* se dispone que, cuando los interesados interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se practique, impugnando dicho VR, «*la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General de Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada*»<sup>25</sup>.

El procedimiento es ciertamente singular porque contiene una alteración de las competencias típicas de la resolución de los recursos de reposición. En efecto, aunque reconoce formalmente la competencia para resolver al órgano que dictó el acto impugnado, dispone que dicha resolución estará condicionada por el *informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro*.

La *primera consideración* que nos merece este precepto es que parece restablecer, de forma indirecta e impropia, el carácter obligatorio del recurso de reposición. En efecto, dado que la competencia para determinar el VR es de la Dirección General del Catastro y, por lo expuesto, parece que ese órgano estatal retiene la competencia para decidir sobre la legalidad de su actuación, todo parece indicar que los recurrentes que pretendan conseguir una modificación en vía de revisión del valor de referencia contenido en la liquidación impugnada deberán interponer recurso de reposición y no reclamación económico-administrativa. De hecho, se reconoce explícitamente que la Administración que dictó el acto impugnado solo podrá corregir dicho valor de referencia si así se prevé en el informe preceptivo y vinculante de la DGC; y, como más adelante explicaremos, esa inclusión en el recurso de reposición aparece regulada con toda claridad y, por el contrario, está muy mal regulada en el procedimiento de

---

de mercado, acreditado en prueba pericial (*vid.* STSJ de la Comunidad Valenciana de 25/03/2014, ECLI:ES:TSJCV:2014:2025; STSJ de la Comunidad Valenciana de 19/11/2015, ECLI:ES:TSJCV:2015:5771). *Vid.* también el auto del Tribunal Supremo de 29/01/2021, ECLI:ES:TS:2021:1022A, en el que se admite a trámite recurso de casación con el objeto de determinar «*cuál debe ser el nuevo valor catastral a fijar por la Administración cuando se acredita que el fijado es superior al valor de mercado: si ha de aplicarse el coeficiente corrector del 0.5 al valor de mercado acreditado, o si el valor catastral debe coincidir con el valor de mercado, sin reducción alguna*».

25 En el Informe de la Ponencia aprobado por las Cortes se ha añadido un último párrafo, en el que se establece que «*En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución*». Aunque es evidente la necesidad de motivar ese acto administrativo, consideramos oportuna esa mención expresa para evitar dudas al respecto.

reclamaciones económico-administrativas, lo que permite cuestionar la viabilidad de su inclusión en este último procedimiento.

La *segunda consideración* es que la regulación analizada establece un procedimiento especialmente complejo y, por ello, será improbable que la Administración pudiera finalizar el procedimiento en el plazo de un mes establecido en el artículo 224 LGT. En efecto: la Administración autora del acto impugnado tiene que (i) estudiar el recurso y después, en caso de constatar que se impugna el valor de referencia (ii) remitir su contenido a la DGC, que (iii) elaborará un informe *ad hoc* y (iv) lo remitirá a la misma Administración solicitante del informe preceptivo, que finalmente (v) dictara la resolución que corresponda, y (vi) la notificará al recurrente. Como decimos, es poco probable que todos esos trámites tengan lugar en el plazo de un mes.

La *tercera consideración* es probablemente más relevante, porque el procedimiento citado contiene una alteración de las competencias típicas para la resolución de los recursos de reposición que, en los casos aplicados, supondrá una alteración de las competencias reconocidas al Estado y a las Comunidades Autónomas en la gestión con los tributos cedidos.

En efecto, el artículo 20.Dos de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece que *«Cuando así se establezca en la correspondiente ley del Estado, y en relación con los tributos estatales, la competencia para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá corresponder a las mismas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado»*.

En desarrollo de lo dispuesto en la LOFCA, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reconoce en varios preceptos la competencia de las Comunidades Autónomas para resolver los recursos de reposición interpuestos contra los actos dictados en la gestión de los tributos cedidos. Así, el 54.1 de la Ley 22/2009, dispone que *«La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos, así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en los siguientes tributos: a) Impuesto sobre el Patrimonio; b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; (...)»*.

Además, el artículo 59 de la Ley 22/2009 reconoce expresamente que las Comunidades Autónomas podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los impuestos anteriormente citados, lo que comprende específicamente la competencia para resolver el recurso de reposición.

De conformidad con ese marco jurídico, algunos Estatutos de Autonomía han reconocido expresamente las competencias de la Comunidad Autónoma para llevar a cabo la revisión de los actos dictados en la gestión de los tributos cedidos. Así, por ejemplo, el artículo 56.1 del Estatuto de Autonomía de Madrid, dispone que *«En el caso de los impuestos cuyos rendimientos hubiesen sido cedi-*

*dos, el Consejo de Gobierno asumirá, por delegación del Estado, la gestión, recaudación, liquidación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión».*

Por todo ello creemos que los artículos analizados, en tanto obligan a resolver el recurso de reposición en el sentido marcado por el informe elaborado por la Dirección General del Catastro, podrían ser inconstitucionales por cercenar las competencias reconocidas a las Comunidades Autónomas en el ámbito de la gestión de los tributos cedidos y contravenir lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía<sup>26</sup>.

### 3.6. La impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: la reclamación económico-administrativa

Como decíamos, la reforma operada por la Ley 11/2021 también contiene un precepto específicamente referido a los supuestos de impugnación de la liquidación en vía económico-administrativa. En concreto, el último apartado de los artículos 9 LISD y 10 TRITPAJD, disponen que la Dirección General del Catastro también *«emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de una reclamación económico-administrativa»*.

En este caso, la reforma nos parece claramente desafortunada porque parece desconocer el funcionamiento real del procedimiento de reclamaciones económico-administrativa, en donde, como es sabido, la Administración tributaria que dictó el acto impugnado no es parte del procedimiento.

En efecto, en la regulación del procedimiento de impugnación en vía económico-administrativa del valor de referencia es posible apreciar, al menos, cuatro graves déficits de regulación:

1. *No se establece con claridad la relevancia jurídica del informe elaborado por la Dirección General del Catastro.* A diferencia de lo que sucedía en relación con el recurso de reposición, aquí no se establece de forma clara si el Tribunal Económico-Administrativo estará o no vinculado al contenido de dicho informe en caso de que considerase oportuno anular el valor de referencia. Es más, ni siquiera se establece claramente la obligación de solicitar ese informe, pues la redacción se limita a señalar que el informe se emitirá si lo solicita la Administración encargada de la apli-

---

<sup>26</sup> En opinión de VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 33, no se produce una alteración competencial porque quien resuelve el recurso es *«al menos formalmente, la hacienda autonómica»*. En nuestra opinión, esa atribución formal de competencias no implica un reconocimiento material de la competencia para resolver porque, como vimos, la resolución está condicionada al informe preceptivo de la Dirección General del Catastro, lo que equivale a una sustracción material de la competencia para resolver que, por lo expuesto, podría ser inconstitucional.

cación de los tributos, lo que parece admitir la posibilidad de que no se llegue a solicitar la emisión de dicho informe<sup>27</sup>.

2. *No se especifica cuándo deberá solicitarse el informe preceptivo.* El precepto analizado dispone que la Dirección General del Catastro emitirá el informe cuando lo solicite la Administración encargada de la aplicación de los tributos, pero no establece de forma clara cuándo deberá solicitarse dicho informe. Lo lógico sería que se solicitara en el inicio del procedimiento de la reclamación económico-administrativa, pero en muchos casos será imposible saber en ese momento si la reclamación cuestiona el valor de referencia u otros eventuales vicios del acto impugnado, porque el recurrente puede limitarse a interponer la reclamación y aplazar su fundamentación al trámite de alegaciones. Además, esta interpretación tampoco solucionaría otros problemas que señalamos a continuación.
3. *No se dice cómo deberá elaborarse el informe en caso de desconocer los motivos de impugnación.* En la regulación el recurso de reposición se establecía que el informe preceptivo se elaborará «a la vista de la documentación aportada», lo que permitiría a la Dirección General del Catastro conocer las alegaciones presentadas por el recurrente para justificar su pretensión y ratificar o modificar su contenido en función de dichas alegaciones, dando así una respuesta motivada al recurso de reposición presentado. Pero en las reclamaciones económico-administrativas lo normal es que el recurrente no presente alegaciones hasta el trámite de puesta de manifiesto del expediente, por lo que en la mayoría de los casos será imposible que la DGC conozca las alegaciones del recurrente para justificar su pretensión de anulación del VR, lo que impedirá que su informe pueda conocer las irregularidades denunciadas por contribuyente y, consecuentemente, será imposible que su informe contenga una motivación suficiente de las causas por las que deben ser desestimadas sus alegaciones.
4. *No se especifica cuándo deberá aportarse el informe preceptivo al TEA.* El artículo 235.3 de la LGT establece que el órgano que dictó el acto impugnado remitirá el escrito de interposición al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente. Pero lo cierto es que el *informe preceptivo* no forma parte del expediente administrativo que fundamenta el acto impugnado, por lo que no se reconoce en ningún precepto el momento procedimental en que dicho informe podrá ser aportado al TEA.

Como se desprende de lo expuesto, la parca regulación de las especialidades derivadas de la impugnación del valor de referencia en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas genera relevantes dudas sobre la

---

27 VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 34 considera que el informe no es vinculante, porque de lo contrario «operaría un automatismo contrario a la función que cumplen esos tribunales, que verían de facto anulada su competencia para juzgar sobre el fondo de la cuestión». Esa afirmación, que consideramos razonable, parece contradictoria con la defendida por el mismo autor en relación con el recurso de reposición y recogida en la nota anterior, pues en aquella considera que no se produce una alteración competencial porque quien resuelve el recurso es «al menos formalmente», el órgano que la tenía originalmente reconocida.

actuación exigida a la Administración y sobre la viabilidad de dicho procedimiento de impugnación. Por ello decíamos que, a la vista de la nueva regulación, el cauce más seguro de impugnación del VR será el recurso de reposición, lo que implicaría una clara desnaturalización del carácter potestativo que nuestro ordenamiento jurídico reconoce a dicho recurso de reposición.

### 3.7. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones por considerar que el valor de referencia perjudica los intereses legítimos del contribuyente

---

La reforma de la base imponible del ISD e ITPO introducida por la Ley 11/2021 también contempla la posibilidad de que los contribuyentes soliciten la rectificación de las autoliquidaciones por estimar que el VR perjudica sus intereses legítimos. En esos casos, se establece un procedimiento de actuación exactamente igual al establecido para el recurso de reposición: la Administración resolverá *«previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada»*. Por tanto, las consideraciones realizadas en relación con el procedimiento de reposición son trasladables a los casos en los que el contribuyente insta la rectificación de su autoliquidación.

En todo caso, nos parece oportuno destacar la importancia que tiene esta regulación porque pone de manifiesto que los contribuyentes estarán obligados a declarar, en todo caso, el VR asignado a los inmuebles objeto de transmisión, aunque consideren que refleja un valor claramente superior al valor de mercado. Ello tiene especial interés porque confirma que la nueva regulación produce una inversión de la carga de la prueba en relación con la valoración de los inmuebles, de tal modo que la base imponible será siempre el VR fijado por la Administración y, por tanto, quien considere no ajustada a Derecho esa valoración deberá asumir la carga de la prueba de dicha ilegalidad.

Además, tiene especial interés porque permite entender que la declaración o autoliquidación de un valor de los inmuebles inferior al valor de referencia podría constituir un supuesto de infracción tributaria contemplado en el artículo 191 de la LGT, que conllevaría la apertura del correspondiente procedimiento sancionador y, si concurrieran los demás presupuestos exigibles, la imposición de la correspondiente sanción<sup>28</sup>.

Es efecto, como pusimos de manifiesto anteriormente, la nueva regulación del ISD y del ITPO establece que la base imponible de ambos impuestos será el valor de mercado de los bienes y derechos, pero *«En el caso de bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto»*. Se trata de una regla de valoración similar a otras que existen en nuestro sistema tributario y, por tanto, la declaración de un valor inferior, en la medida en que implique *«dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la tota-*

---

28 También considera aplicable la imposición de sanciones VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 43.

lidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo», podría ser considerado un supuesto de infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, lo que podría motivar el inicio de un procedimiento sancionador.

### 3.8. La posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria

Como hemos expuesto, el contribuyente que considere no ajustado a Derecho el valor de referencia deberá impugnar los actos de liquidación o autoliquidación en los que ha sido aplicado para determinar la base imponible del impuesto y acreditar, a través del recurso que proceda, la ilegalidad de dicho VR.

Por tanto, la anulación de la liquidación por la incorrecta valoración de los inmuebles dependerá, esencialmente, de la demostración por parte del interesado de que el VR de los inmuebles es superior a su valor de mercado, lo que deberá ser acreditado a través de cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, preferentemente, a través de la prueba pericial. Ello nos obliga cuestionar la admisibilidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria (TPC) en el nuevo marco regulatorio, respecto de lo que cabe encontrar argumentos a favor y en contra.

A favor de esa admisibilidad cabría señalar que el artículo 135 de la LGT dispone que los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta LGT, entre los que expresamente se menciona la valoración *«por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal»*.

Además, su admisibilidad podría estar justificada porque la nueva regulación provoca una inversión de la carga de la prueba y, también, una alteración sustancial de la actividad realizada por la Administración que privaría de todo significado al procedimiento de comprobación de valores, dado que la base imponible de los inmuebles se determinará siempre por remisión a su VR. De este modo, la eventual discrepancia con ese valor deberá ser impugnada por el contribuyente que, además, soportará la carga de la prueba de su eventual ilegalidad.

Ello significa que la Administración no tendrá que tramitar ningún procedimiento de comprobación de valores para imponer su criterio en la valoración de los inmuebles, lo que priva de todo significado a dicho procedimiento en los casos de transmisión de inmuebles gravados por ISD o ITPO<sup>29</sup>. Ese cambio justificaría llevar a cabo una reinterpretación de los artículos 57 y 135 de la LGT y entender que el contribuyente puede utilizar la tasación pericial contradictoria

---

29 La pérdida de utilidad del procedimiento de comprobación de valores era obvia, pero el Informe preparado por la Ponencia aprobado por el Congreso ha introducido una corrección en las modificaciones de los artículos 18 LISD y 46 TRITPAJD para precisar que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT, *«salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley»*.

para rebatir el valor de referencia fijado por la Administración, aunque su fijación no haya tenido lugar en un procedimiento de comprobación de valores<sup>30</sup>.

Esta interpretación flexible se correspondería con la mantenida por el Tribunal Supremo en sus últimas sentencias, entre las que cabe mencionar la de 3 de junio de 2020, en la que se admite la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria para rebatir el coste real y efectivo de las obras determinado por la Administración en la liquidación del ICIO, porque *«una de las formas legalmente previstas para «contradecir» ese informe es el procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues ésta no es más que un expediente puesto a disposición de los contribuyentes para «confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 del artículo 57 de la Ley General Tributaria»*<sup>31</sup>.

O, también la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018, en la que se reconoce al responsable el derecho a instar la tasación pericial contradictoria para rebatir el contenido de la liquidación del deudor principal porque *«la TPC no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de TPC haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas»*<sup>32</sup>.

Por otro lado, en contra de la admisibilidad de la tasación pericial contradictoria cabe señalar que, en el nuevo marco regulatorio, la discusión sobre la recta valoración de los inmuebles no tiene lugar en un procedimiento de gestión tributaria, sino en un procedimiento de impugnación en el que se cuestiona la legalidad del VR establecido por la Administración. Por tanto, como la TPC forma parte del procedimiento de comprobación de valores y tiene por objeto establecer el valor de los bienes y derechos en la liquidación, no tendría cabida en los casos en que resulta de aplicación el valor de referencia.

En efecto, la reforma operada por la Ley 11/2021, en tanto dispone que los inmuebles se incluirán en la base imponible del ISD y del ITPO por su valor de referencia, elimina las controversias sobre el valor de los inmuebles en la fase de aplicación de los tributos. De hecho, podría afirmarse que, a partir de ahora, resultará jurídicamente irrelevante conocer el valor de mercado de los inmuebles transmitidos durante la tramitación del procedimiento de gestión tributaria: se aplicará el VR en todo caso, sin perjuicio de que el obligado tributario pueda impugnarlo si considera que no es ajustado a Derecho.

Con ello no queremos decir que el valor de mercado sea irrelevante o que la obligación tributaria pueda cuantificarse al margen de ese valor. Lo que queremos decir es que la relevancia jurídica de ese valor de mercado se traslada del procedimiento de gestión tributaria, en el que tradicionalmente estaba, al procedimiento de determinación del valor de referencia, explicado en los apartados

---

30 VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit., pág. 41, llega a la misma conclusión a través de una argumentación distinta.

31 Vid.. STS de 3 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1661.

32 Vid.. STS de 22 de mayo de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2047.

anteriores. De este modo, si la Administración hubiera asignado a los inmuebles transmitidos un valor de referencia superior a su valor de mercado, el contribuyente podrá denunciar esa irregularidad y lograr la anulación del VR.

A tal efecto, el contribuyente podrá –y deberá– aportar una tasación pericial que ponga de manifiesto la incorrecta valoración del inmueble y la consecuente nulidad del valor de referencia utilizado en la cuantificación de la obligación tributaria, pero esa actuación no tendrá lugar en el seno de un procedimiento de comprobación limitada ni seguirá las reglas establecidas en el artículo 135 de la LGT, sino en el marco de los procedimientos de impugnación y revisión. Por tanto, la tasación pericial seguirá siendo fundamental para rebatir la valoración realizada por la Administración, pero la diferencia reside en que antes se aportaba en un procedimiento de gestión tributaria y tenía por objeto determinar el valor por el que se incluyen en la base imponible dichos inmuebles, y ahora tiene por objeto demostrar la ilegalidad del VR calculado por la Administración y la correlativa ilegalidad de la liquidación basada en dicho VR.

Como se desprende de lo expuesto, existen argumentos a favor y en contra de la admisibilidad de la tasación pericial contradictoria.

#### 4. La impugnación de los valores de referencia aplicados en otros tributos

---

La reforma operada por la Ley 11/2021 dispone la aplicación directa del valor de referencia en la determinación de la base imponible del ISD y del ITPO, pero también cabe cuestionar su aplicación indirecta en otros impuestos y, consecuentemente, las posibles vías de impugnación en esos otros casos.

##### 4.1. El Impuesto sobre el Patrimonio

---

El artículo quinto de la Ley 11/2021 modifica el artículo 10.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), en el que se regula la base imponible de este impuesto, y dispone que los inmuebles deberán ser computados:

*«Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición».*

Como se desprende del texto transcrito, la modificación es pequeña y consiste en identificar el segundo valor con el *«determinado o comprobado por la Administración»*, y no con el *«comprobado por la Administración»*, como establecía el artículo 10 LIP antes de la entrada en vigor de esta modificación legal.

En nuestra opinión, la modificación realizada es poco afortunada porque permite entender que el VR, en tanto valor *determinado por la Administración*, deberá ser integrado en la base imponible del IP en todo caso, aunque no hubiera sido previamente integrado en la liquidación del ISD o del ITPO. Así lo han

entendido algunos autores<sup>33</sup> que, en buena lógica, han considerado claramente inconstitucional esa modificación legal porque obligaría al contribuyente a integrar en la base imponible un valor que no tiene posibilidades de impugnar<sup>34</sup>.

Nuestra interpretación de ese precepto es, sin embargo, distinta, puesto que creemos que el nuevo artículo 10 de la LIP no pretende la aplicación del VR en todas las liquidaciones del IP, sino solo en aquellas practicadas después de que el inmueble hubiera sido objeto de una transmisión gravada por ISD o ITPO en la que se hubiera aplicado el VR. En esos casos, la regulación anteriormente vigente sería insuficiente para provocar la utilización del valor dado a los inmuebles en el ISD o ITPO en las ulteriores liquidaciones del IP, porque se refería exclusivamente al valor «comprobado» y, como vimos, la aplicación del VR conlleva la inaplicación de los procedimientos de comprobación de valores.

Es decir: en tanto que la nueva regulación legal prevé la aplicación del VR en las transmisiones gravadas por ISD y por ITPO, es obvio que la eventual liquidación dictada por la Administración en relación con esos impuestos deberá valorar los inmuebles en función del VR. Y es razonable que esa valoración realizada en el ámbito del ISD o del ITPO se traslade al IP. Pero para lograr ese resultado no basta con la remisión al valor *comprobado por la Administración* (en los términos que establecía el artículo 10 LIP) porque ya vimos que ese VR de referencia es de aplicación inmediata y no precisa tramitar ningún procedimiento de comprobación de valores, por lo que es necesario actualizar la regulación la base imponible del IP para lograr que la valoración de los inmuebles utilizada en la liquidación del ISD o ITPO resulte de aplicación en el IP.

De este modo creemos que la reforma solo pretende mantener el mismo régimen vigente antes de la reforma: que los inmuebles se valoren en el IP por el valor catastral, por el declarado por el contribuyente, o por el aplicado por la Administración como consecuencia de un procedimiento de comprobación o investigación. La única singularidad sería, pues, que la aplicación del valor utilizado por la Administración en la liquidación de estos impuestos no será el valor comprobado, sino el valor de referencia previamente determinado por la Dirección General del Catastro.

## 4.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

---

La reforma operada por la Ley 11/2021 no prevé la aplicación del valor de referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero lo cierto es que sí será aplicable en el ámbito de las ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas en el IRPF<sup>35</sup>.

---

33 Vid.. MALVAREZ PASCUAL, L., *Comentarios al Proyecto de Ley...* cit, pág. 17; VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit, pág. 44

34 Nos referimos a VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...* cit, pág. 44. También parece seguir esta interpretación PATÓN GARCÍA, G., *Causas y posibles efectos...* cit., pág. 11/15 del documento electrónico.

35 Tal y como ha advertido VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia...*cit, pág. 46.

En efecto, la cuantificación en el IRPF de las ganancias y pérdidas de patrimonio tiene lugar, en general, por la comparación de los valores de adquisición y de transmisión, en los que no será de aplicación el VR. Pero el artículo 36 de la Ley del IRPF establece una regla especial para los supuestos de transmisiones a título lucrativo, en virtud de la cual el importe real de los valores de adquisición y transmisión serán sustituidos por los resultantes de la aplicación de las normas del ISD. Por tanto, en todos los casos en que el contribuyente hubiera adquirido o transmitido el inmueble a título gratuito resultará de aplicación del VR a los efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial gravada por el IRPF.

En caso de que la operación realizada a título gratuito hubiera sido la adquisición, el contribuyente del IRPF habrá tenido la posibilidad de impugnar el VR en el momento de liquidar el ISD, por lo que no consideramos que exista problema alguno en aplicar al IRPF ese valor de referencia previamente aplicado en el ISD. Pero la situación cambia radicalmente en los casos en que el contribuyente del IRPF transmite a título lucrativo el inmueble, porque en ese caso quedará obligado a aplicar el VR determinado en el ISD y, por lo expuesto anteriormente, no tendrá derecho de impugnación de ese valor.

Se trata, pues, de una limitación del derecho de defensa claramente injustificada que vulnera el principio de tutela judicial efectiva. Es posible que se trate de una falta de previsión del legislador, que probablemente no advirtió esa proyección del VR en la cuantificación de las ganancias y pérdidas de patrimonio en el IRPF. Pero, sea como fuere, creemos que ese error deberá ser oportunamente subsanado en el futuro, porque de lo contrario se generarán situaciones de indefensión y nuevos problemas de litigiosidad que, en nuestra opinión, son fácilmente evitables.

## 5. Conclusiones

---

La aprobación de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introduce cambios significativos en la configuración del ISD y del ITP porque determina que los inmuebles sean incluidos en la base imponible de dichos impuestos por su VR, que es un valor objetivo de los inmuebles obtenido a partir del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos de las compraventas inmobiliarias efectuadas en zonas consideradas homogéneas.

Es difícil vaticinar si ese VR se ajustará o no al valor de mercado, pero lo que resulta especialmente preocupante es el establecimiento de un modelo específico de impugnación que limita sensiblemente los derechos de los contribuyentes, por los motivos que exponemos a continuación:

1. Las reglas de determinación de ese VR que servirán para elaborar el informe anual del mercado inmobiliario no se contienen en una disposición general con rango reglamentario, lo que puede suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica en tanto que los afectados no podrán conocer los criterios con los que fue elaborado ese mapa de valo-

res ni, consecuentemente, impugnarlos en caso de que los consideren inadecuados para determinar el valor de los inmuebles.

2. El VR de cada inmueble se publicará en la Sede Electrónica del Catastro y tendrá una vigencia anual, pero no podrá ser impugnado hasta el momento en que se recurra la liquidación en la que resultó de aplicación.
3. La impugnación del VR en las liquidaciones o autoliquidaciones en las que resulta de aplicación tendrá lugar, normalmente, a través de los procedimientos de recurso de reposición o solicitud de rectificación de autoliquidaciones, en los que la Administración estará vinculada al contenido del Informe de la Dirección General del Catastro que, preceptivamente, deberá solicitar antes de resolver el procedimiento.
4. La impugnación del VR en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas establece un mecanismo similar al previsto para el recurso de reposición, sin precisar de qué modo se incluirá ese Informe de la DGC en el expediente ni, tampoco, si el TEA estará vinculado al contenido del mismo.
5. Tanto en el procedimiento de reposición como en la reclamación económico-administrativa se produce la paradoja de que el recurrente deberá impugnar el VR sin conocer suficientemente su motivación, porque la modificación introducida en la tramitación parlamentaria ha añadido un párrafo en virtud del cual se exige que el informe preparado por la DGC después del recurso sea *«motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución»*, lo que *a sensu contrario* permite deducir que toda esa motivación básica del acto administrativa no está al alcance del administrado antes de presentar el recurso o la reclamación.
6. Resulta cuestionable la viabilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria para rebatir el VR, porque, en principio, dicho procedimiento sólo está previsto para los supuestos en que la Administración siguió el procedimiento de comprobación de valores del artículo 57 LGT y, según las nuevas reglas de determinación de la base imponible del ISD y del ITPO, el valor de mercado de los inmuebles es jurídicamente relevante para la determinación del valor de referencia en el procedimiento establecido a tal efecto, pero no durante el procedimiento de gestión tributaria.

Como se desprende de lo expuesto, la impugnación del valor de referencia implica una clara inversión de la carga de la prueba, en tanto que deberá ser el obligado tributario quien deberá demostrar que la valoración realizada por la Administración supera el valor de mercado de los inmuebles o, también, que no es idónea para determinar el valor de los inmuebles por cualquier otro motivo. Además, el recurrente encontrará dificultades añadidas para superar esa difícil prueba, como las motivadas por desconocer los criterios seguidos por la Administración para calcular ese VR. Todo ello hace cuestionar la compatibilidad de ese nuevo modelo de determinación de la base imponible con las exigencias

derivadas de los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad económica.

## 6. Bibliografía

---

CALVO VERGEZ, J., «El nuevo valor de referencia de mercado y su incidencia en la fiscalidad autonómica y local», en CORDERO GONZÁLEZ, E. (dir.), *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario* español, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2020.

DEL BLANCO GARCÍA, A., *Hacia un nuevo valor de referencia*, en Rev. Quincena Fiscal núm. 9/2019.

MALVAREZ PASCUAL, L., *Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)*, en Rev. Quincena Fiscal núm. 3/2021.

PALAO TABOADA, C., *Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018*, en Revista Técnica Tributaria núm. 124, enero/marzo 2019.

PATÓN GARCÍA, G., *Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?*, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 190, abril-junio 2021

PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., *Análisis del concepto valor de referencia de mercado*, en BIT plus-Boletín Informativo Tributario, núm 226.

RAMOS PRIETO J., «El impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados: una reforma necesaria», en CORDERO GONZÁLEZ, E. (dir.), *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario* español, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2020.

VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*, en Revista Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 458 de 2021.

VEGA BORREGO, F.A., *El ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones: la configuración del ajuar tras la nueva doctrina del Tribunal Supremo*, en Rev. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, núm. 453, 2020.



# NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PLANES DE PENSIONES

---

Ana María Delgado García

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat Oberta de Catalunya*

*(España)*

## Title

New tax treatment of pension plans

## Resumen

Los planes de pensiones constituyen uno de los más importantes instrumentos de previsión social privada y complementaria de las pensiones públicas. Para fomentarlos, el legislador tributario ha contemplado tradicionalmente una serie de beneficios fiscales, entre los que destaca el diferimiento del pago del IRPF. En el presente trabajo se analizará, por un lado, el nuevo régimen tributario de las aportaciones y contribuciones desde el punto de vista del partícipe; por otro lado, el tratamiento fiscal de las contribuciones efectuadas por los promotores a los planes de pensiones del sistema de empleo; y, por último, la tributación de las prestaciones percibidas de los planes de pensiones por los partícipes y beneficiarios.

## Abstract

Pension plans are one of the most important instruments of private social security and complementary to public pensions. To promote them, the tax legislator has traditionally contemplated a series of tax benefits, among which the deferral of the payment of personal income tax stands out. This paper will analyze, on the one hand, the new tax regime of contributions from the point of view of the participant; on the other hand, the tax treatment of contributions made by promoters to the pension plans of the employment system; and, finally, the taxation of benefits received from pension plans by participants and beneficiaries.

## Keywords

Plan de pensiones, previsión social privada, prestaciones, aportaciones, fiscalidad.

Pension plans, private social security, benefits, contributions, taxation.

*Fecha de recepción: 4-07-2021 / Fecha de aceptación: 30-07-2021/ Fecha de revisión: 2-08-2021*

Cómo referenciar: Delgado García, A.M. (2021). Nuevo tratamiento fiscal de los planes de pensiones. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 49-77

## SUMARIO

1. Introducción
2. Los planes de pensiones como instrumentos privados de previsión social
3. Cuestiones generales sobre el régimen fiscal de los planes de pensiones
4. Tratamiento fiscal de las aportaciones y contribuciones a los planes de pensiones desde el punto de vista de los partícipes
  - 4.1. Régimen general
  - 4.2. Aportaciones efectuadas a favor del cónyuge
  - 4.3. Planes de pensiones constituidos en el extranjero
  - 4.4. Planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad
5. Tratamiento fiscal de las contribuciones a los planes de pensiones desde el punto de vista de los promotores
6. Tratamiento fiscal de las prestaciones de los planes de pensiones
7. Conclusiones
8. Bibliografía

## 1. Introducción

---

En el marco del Estado de bienestar, determinados segmentos de población, como la tercera edad, son objeto de una especial protección por parte de los poderes públicos, en especial, cuando se producen determinadas contingencias que afectan generalmente a la vida laboral, como, por ejemplo, la jubilación. De esta forma, se da cumplimiento al mandato contenido en el art. 50 CE, según el cual, «los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad. Asimismo, y con independencia de las obligaciones familiares, promoverán su bienestar mediante un sistema de servicios sociales que atenderán sus problemas específicos de salud, vivienda, cultura y ocio».

Esta norma constitucional debe ponerse en relación con lo dispuesto en el art. 41 CE, que prevé, a su vez, la existencia de un sistema público de previsión social que dé cobertura a los ciudadanos ante todas estas eventualidades, al disponer que «los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres».

En ambos casos, se trata de derechos sociales, esto es, derechos de segunda generación, reconocidos en el capítulo III del título I de la Constitución Española, dedicado a los principios rectores de la política social y económica. Y se caracterizan por ser derechos de prestación que exigen a los poderes públicos que planifiquen y actúen de acuerdo con políticas sociales concretas a favor del bienestar de los ciudadanos, que se materializan en la prestación de bienes o servicios.

Por consiguiente, la previsión social ha de ser garantizada por la Seguridad Social, si bien no de forma exclusiva, pues coexiste con las mutualidades generales de funcionarios, el régimen de clases pasivas y los colegios de huérfanos e instituciones similares. Y para dar cumplimiento a esta finalidad, se basa en el sistema de reparto conforme al cual las cotizaciones de la población activa se emplean para el pago de las pensiones.<sup>1</sup> En consecuencia, las circunstancias sociales, demográficas y económicas afectan de forma significativa a la viabilidad de este sistema, siendo indispensable una tasa de crecimiento económico considerable y que la población activa supere a la pasiva.

Por otra parte, la protección de los poderes públicos hacia estos colectivos de población no solo se limita a la adopción de políticas activas de seguridad social, sino que se ve complementada y/o afectada, de forma relevante en algunos casos, por políticas fiscales (deducciones, reducciones, bonificaciones).

---

<sup>1</sup> Sobre este pacto intergeneracional mediante el que los pagos de la población activa se destinan para el pago de las pensiones de los jubilados, véase, entre otros, ALONSO MURILLO, F.: *Los sistemas privados de pensiones en la imposición estatal sobre la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades)*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 15.

Además, en este contexto, los sistemas de previsión social privados cobran hoy en día un mayor sentido y trascendencia, dada la cuestionable viabilidad del sistema público de previsión social. Estos sistemas son, por lo tanto, complementarios del sistema público y se instrumentan a través de diferentes figuras. De entre todas ellas, destacan los planes de pensiones, cuyo régimen fiscal repercute, sin duda alguna, en la decisión de los ciudadanos a la hora de contratarlos. De ahí la importancia de sistematizar y clarificar su tratamiento fiscal, en especial, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), tanto desde el punto de vista de las aportaciones y contribuciones efectuadas a los mismos como de las prestaciones percibidas por los contribuyentes.<sup>2</sup>

A este respecto, señala la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) que «en todos los países desarrollados se está registrando un proceso de envejecimiento de la población que, en el medio plazo, dificulta la sostenibilidad de los sistemas públicos de previsión social. Para hacer frente a este importante reto los países de la OCDE pusieron en marcha en el pasado medidas de carácter fiscal, incentivando el desarrollo de planes de pensiones privados de carácter complementario al Sistema básico de la Seguridad Social. El objeto de estos regímenes es que los individuos puedan obtener, a través del sistema público y de su plan de pensiones privado, una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral».

No obstante, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (en adelante, LPGE 2021), ha supuesto un cambio radical en la tributación de los planes de pensiones, con efectos de 1 de enero de 2021, al haber reducido de manera significativa los beneficios fiscales aplicables a los planes de pensiones en el IRPF, tal como veremos.

## 2. Los planes de pensiones como instrumentos privados de previsión social

---

Los instrumentos de previsión social complementarios al sistema público de previsión social son los siguientes: planes de pensiones, planes de previsión asegurados, seguros concertados con mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia, seguros sobre la vida de carácter individual y planes individuales de ahorro sistemático. La mayoría de ellos se instrumentan a través de seguros sobre las personas, salvo los planes de pensiones.

Dentro de este conjunto de instrumentos, algunos presentan una finalidad previsoras más intensa, como los planes de pensiones, los planes de previsión social empresarial, los planes de pensiones de previsión asegurados, los seguros

---

<sup>2</sup> Para un análisis en profundidad del régimen jurídico de los planes y fondos de pensiones, véase OLIVER CUELLO, R.: *Los sistemas complementarios de previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

de dependencia y los seguros sobre la vida de carácter colectivo. En estos casos, se prevén limitaciones a la hora de disponer anticipadamente de las cantidades invertidas con anterioridad a la producción de la contingencia cubierta.

Por otro lado, pueden tener tanto carácter individual como social. Dentro del primer grupo, se incluyen los planes de pensiones del sistema individual, los planes de previsión asegurados, los seguros de dependencia, los seguros individuales y los planes individuales de ahorro sistemático. En tanto que en el segundo grupo pueden encuadrarse los planes de pensiones en los sistemas de empleo, las mutualidades de previsión social y los planes de previsión social empresarial.

Todos estos instrumentos cumplen una doble finalidad, a saber, la de servir de herramienta complementaria de previsión social y, a la vez, la de canalizar el ahorro personal de los ciudadanos.<sup>3</sup> A través de los mismos se vincula a algún acontecimiento personal (como la jubilación, fallecimiento...) tanto la recuperación del capital invertido como la obtención del correspondiente rendimiento generado. De esta manera, proporcionan ingresos a quienes se han retirado del mercado laboral o a quienes están vinculados a una persona fallecida. Desde este punto de vista, los planes de pensiones, a los que deben añadirse los contratos de seguro sobre la vida, son los instrumentos que sirven para dar cumplimiento a estas dos finalidades en la medida en que vinculan el ahorro a los eventos personales que acabamos de indicar. En cambio, quedan al margen de estos instrumentos las operaciones de capitalización que se contratan en atención a la obtención de compromisos en una fecha concreta sin ninguna relación con un evento personal, en la medida en que no suponen previsión de riesgo alguna.<sup>4</sup>

A estos efectos, el art. 1.1. del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, TRLPFP), señala que los planes de pensiones son los instrumentos a través de los que se articula el «derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, las obligaciones de contribución a los mismos y, en la medida permitida por la presente Ley, las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio que al cumplimiento de los derechos que reconoce ha de afectarse». Por otro lado, de acuerdo con lo previsto en su art. 8.1, «se instrumentarán mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización que permitan establecer una equivalencia entre las aportaciones y las prestaciones futuras a los beneficiarios».

Por consiguiente, los planes de pensiones constituyen un producto financiero de ahorro-inversión, de contratación voluntaria, cuya finalidad es la de cubrir una serie de futuras contingencias, mediante la realización de aportaciones periódicas que se integran en un fondo de pensiones y que tienen ciertas limi-

---

3 En estos términos se pronuncia la STC 113/1989, de 22 de junio, al señalar que su función es «la de complementar el nivel obligatorio y público de protección social y la de favorecer la modernización, desarrollo y estabilidad de los mercados financieros».

4 En este sentido, MOCHÓN LÓPEZ, L.: *Introducción. Concepto y modalidades de previsión*, en AA.VV.: «La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión», Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág.18.

taciones en cuanto a su disponibilidad.<sup>5</sup> Una vez se produce alguna de las contingencias previstas, tiene lugar el rescate de los derechos consolidados hasta ese preciso instante. En concreto, dispone el art. 8.7 TRLPFP que constituyen derechos consolidados por los partícipes de un plan de pensiones, en los planes de pensiones de aportación definida, la cuota parte que corresponde al partícipe, determinada en función de las aportaciones, rendimientos y gastos; y en los planes de prestación definida, la reserva que le corresponda de acuerdo con el sistema actuarial utilizado.<sup>6</sup>

A su vez, en virtud de lo establecido en el art. 2 TRLPFP, los fondos de pensiones son «patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley». Constituyen, en este sentido, patrimonios de naturaleza económica sin personalidad jurídica conformados tanto por las aportaciones y contribuciones realizadas al plan de pensiones como por los beneficios obtenidos por la inversión de las mismas en diferentes activos. Y su finalidad es la de pagar las prestaciones oportunas a los beneficiarios del plan de pensiones en caso de concurrencia de las contingencias cubiertas.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 3 TRLPFP, son sujetos constituyentes de los planes de pensiones, de un lado el promotor del plan (esto es, cualquier entidad, corporación, sociedad, empresa, asociación, sindicato o colectivo de cualquier clase que inste a su creación o participen en su desenvolvimiento) y los partícipes (es decir, las personas físicas en cuyo interés se crea el plan, con independencia de que realicen o no aportaciones). Junto a tales sujetos constituyentes, también se consideran un elemento personal de los planes de pensiones los beneficiarios (o lo que es lo mismo, las personas físicas con derecho a percibir las prestaciones derivadas del plan, con independencia de que sean partícipes o no). Ahora bien, como indica de forma taxativa el art. 5.2 del Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, RFPF), no se admiten las aportaciones o contribuciones realizadas por terceros, sin perjuicio del régimen especial previsto para las personas con discapacidad; de manera que la mera mediación de un tercero en el pago no alterará «la naturaleza de la renta destinada a tal aportación y su tratamiento a efectos de retenciones u otro tipo de exacción».

Como modalidades de los planes de pensiones, el art. 4 TRLPFP configura las siguientes: sistema de empleo, sistema asociado y sistema individual. En primer lugar, el sistema de empleo está conformado por planes de pensiones en los que el promotor es cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa, y los partícipes son los empleados de los mismos (incluido tanto el personal con relación laboral de carácter especial, como los socios trabajadores y de trabajo en aquellos planes promovidos por sociedades cooperativas y laborales). Asimismo, puede ser promotor el empresario individual que emplee trabajadores en virtud

---

5 Los fondos de pensiones son definidos en el art. 2 TRLPFP como «patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley».

6 Tales derechos consolidados tienen una naturaleza indisponible, pues, tal como preceptúa el art. 8.8 TRLPFP «no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa, hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración».

de una relación laboral y también varias entidades o empresas (planes promovidos de forma conjunta). La adhesión de los trabajadores a estos planes se produce de forma automática cuando esté previsto en el convenio colectivo correspondiente. El promotor de tales planes solamente podrá serlo de uno, si bien dentro del mismo podrán existir subplanes. En segundo lugar, en el sistema asociado los promotores son las asociaciones o sindicatos; siendo los partícipes sus miembros o afiliados, respectivamente. Por último, en el sistema individual los promotores son una o varias entidades de carácter financiero, mientras que los partícipes son cualquier persona física. En este tipo de planes de pensiones solamente puede haber un promotor.

Finalmente, las contingencias cubiertas por este tipo de instrumento son exclusivamente las enumeradas en el art. 8.6 TRLPFP: la jubilación, la incapacidad laboral permanente (total, absoluta y gran invalidez), el fallecimiento del partícipe o beneficiario (que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas) y, por último, la dependencia severa o gran dependencia del partícipe. A estos efectos, para la determinación de la jubilación se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente; y cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, dicha contingencia se entenderá producida, con carácter general, a partir de que cumpla los 65 años de edad, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. Por su parte, la incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, han de estar determinadas conforme al Régimen correspondiente de la Seguridad Social.

### **3. Cuestiones generales sobre el régimen fiscal de los planes de pensiones**

---

A los efectos de incentivar la contratación de los instrumentos de previsión social privada, concebidos como complementarios al sistema de previsión social público, el legislador ha establecido una serie de beneficios fiscales, especialmente en el ámbito del IRPF, pues, dicho gravamen debe tener en cuenta, como señala el art. 1 LIRPF, «las circunstancias personales y familiares» del contribuyente.

Ahora bien, a pesar de que la LIRPF dedica el Capítulo I del Título IV a las «reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento» (arts. 51 y ss.), su regulación se encuentra dispersa a lo largo del articulado de dicha norma y de su reglamento de desarrollo (DA 9, 10, 11, 16 y 18 y DT 2, 11, 12 y 14). En estos preceptos, el legislador contempla la tributación de los planes de pensiones, mutualidades de previsión social, mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, mutualidades de trabajadores por cuenta ajena, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros privados para riesgo exclusivo de dependencia severa o gran dependencia, sistemas de previsión social del cónyuge, sistemas de previsión social constituidos

a favor de personas con discapacidad y patrimonio protegido de personas discapacitadas.<sup>7</sup>

Desde el punto de vista fiscal, puede señalarse que existen dos grandes grupos de instrumentos de previsión social: un primer grupo, que toma como modelo a los planes de pensiones y en el que se incluirían, además de éstos, las mutualidades de previsión social, los planes de previsión asegurados, los planes de previsión social empresarial y los seguros de dependencia; y, un segundo grupo, en el que se enmarcan el resto de instrumentos de previsión social privada, esto es, los seguros colectivos sobre la vida no concertados con mutualidades de previsión social y los planes individuales de ahorro sistemático. En este punto, conviene poner de relieve que la regulación de tales instrumentos se remite en lo no previsto expresamente a la normativa reguladora de los planes de pensiones.<sup>8</sup>

En el concreto caso de los planes de pensiones, se prevé un sistema de beneficios fiscales en las aportaciones a los planes de pensiones (las realizadas por el propio partícipe y las realizadas por el empresario para sus trabajadores); en tanto que la percepción de las prestaciones derivadas de los mismos no goza de ningún beneficio fiscal, sometiéndose a tributación como cualquier otra renta.<sup>9</sup> Por todo ello, en puridad, el tratamiento fiscal de los planes de pensiones consiste en el diferimiento de la tributación, pues la renta se somete a gravamen solamente cuando se perciben las prestaciones derivadas de las contingencias previstas.<sup>10</sup> Ahora bien, debe tenerse presente que tal diferimiento no se pro-

7 Para un análisis detallado de algunas de estas figuras, véase, entre otros, ALONSO MURILLO, F.: Las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Deportistas Profesionales en el IRPF, *Revista de información fiscal*, n.º 43, 2001; GARCÍA HEREDIA, A.: *Las mutualidades de previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014; MORENO GONZÁLEZ, S.: *Los planes de previsión asegurados*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014; y PORTILLO NAVARRO, M.J.: Dos nuevos instrumentos para la previsión social complementaria: el plan de previsión social empresarial y el plan individual de ahorro sistemático, *Impuestos*, n.º 9, 2007.

8 Como acertadamente sostiene OLIVER CUELLO, «el instrumento que, de forma clara, goza de un mejor tratamiento fiscal es el plan de pensiones. En el caso de que el tipo impositivo marginal del contribuyente en el momento de efectuar las aportaciones sea el mismo que el aplicable respecto a las prestaciones, el plan de pensiones permite obtener una rentabilidad efectiva igual a la nominal bruta, es decir, el ahorro queda retribuido sin merma de la fiscalidad. En el supuesto de que el tipo impositivo en el momento de recibir las prestaciones sea inferior, se disfrutaría de hecho de un subsidio fiscal, con una rentabilidad financiero-fiscal superior a la nominal bruta». (OLIVER CUELLO, R.: *Los sistemas complementarios de previsión social*, cit., pág. 88).

9 Como recuerda NIETO MONTERO, «el legislador español, en consonancia con la mayoría de los países de nuestro entorno, ha configurado la tributación de los planes de pensiones con base en el denominado modelo de Exención-Exención-Gravamen (EEG), de modo que los beneficios fiscales otorgados a este sistema de previsión se centran en una doble exención —la de las aportaciones a los planes y la de los rendimientos obtenidos por los mismos—, compensada con el gravamen de las prestaciones percibidas por los partícipes». (NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014, págs. 166 y 167).

10 Precisamente, el Informe Carter ya se refería a dicho diferimiento al señalar que «los beneficios procedentes de los planes de jubilación deben estar sujetos a imposición en el instante de su percepción, pero sin que se añadan a la renta imponible de una persona en el momento de la generación del ahorro. Esto lleva consigo una dilación importante en la tributación de la renta que, de lo contrario, sería gravada en el momento de su acumulación» (Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad, Vol. II (Tomo 3 del Informe), «Imposición de la Renta. Contribuyentes individuales y familias», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 480).

duce en relación con las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible del partícipe por exceder de los límites previstos por la normativa.

Por otro lado, esta normativa tributaria se ha visto inmersa en un proceso de constante modificación a lo largo de las sucesivas reformas fiscales. De hecho, la aprobación de la actual LIRPF ya supuso la introducción de diversas novedades en esta materia que afectó tanto a la forma de planificar el ahorro, al establecerse nuevos límites financieros y fiscales, como a las fórmulas o productos disponibles para canalizar el ahorro-previsión, desarrollando nuevos productos y reconociendo nuevas contingencias y necesidades sociales (como la dependencia).<sup>11</sup> En este sentido, tal como se indica en la Exposición de Motivos de la LIRPF, «con el objeto de mejorar la cohesión social y de atender los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia se incentivan aquellos instrumentos destinados a proporcionar unos ingresos complementarios de las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos».

Posteriormente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, supuso una minoración de los beneficios fiscales de los planes de pensiones, en especial, al reducir el límite de las aportaciones anuales de 10.000 a 8.000. La razón de dicha reducción, tal como se recoge en el Preámbulo de dicha Ley, se justificó en la necesidad de unificar y aproximar «los límites de reducción a las aportaciones reales efectuadas por la mayoría de los contribuyentes, salvo en el caso de los sistemas de previsión social constituidos a favor del cónyuge cuyos límites de reducción se incrementan».

Recientemente, el régimen fiscal de los planes de pensiones en el IRPF ha sido modificado nuevamente y de forma sustancial tras la aprobación de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, norma que, de forma paralela, también ha modificado en el mismo sentido el TRLRFP. Como consecuencia de dicha reforma, se ha reducido de manera muy importante los beneficios fiscales aplicables a los planes de pensiones en el IRPF, en especial, en los planes del sistema individual. En efecto, la LPGE 2021 ha introducido diversas medidas tributarias encaminadas a generar un mayor aumento en la recaudación tributaria en un momento en que las arcas públicas necesitan una inyección de dinero para sortear los efectos de la crisis económica provocada por la pandemia del COVID-19. Por consiguiente, para los contribuyentes afectados por las mismas se trata de medidas gravosas en tanto que supondrán un mayor pago de impuesto, que se producirá bien por la aplicación directa de un mayor tipo de gravamen o bien por la considerable disminución de ciertos beneficios fiscales. Ahora bien, al margen de dicho efecto recaudatorio, deben tenerse en cuenta otros efectos que se pueden derivar de tales medidas fiscales y que son de gran trascendencia, en especial, el impacto en la

---

11 En este sentido, indica LAMOCA que la publicación de esta Ley «ha puesto de manifiesto, si cabe, con más fuerza, un fenómeno singular que viene afectando de manera recurrente a nuestro principal tributo personal, cual es el de servir de recipiente normativo en el que acomodar las constantes erupciones de sensibilización social que toda la clase política, sin excepción, ha venido experimentando respecto de todo tipo de problemas que adquiera o pueda adquirir naturaleza de problema social» (LAMOCA PÉREZ, C.: Los sistemas de previsión social en IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento, *Carta Tributaria*, n.º 14, 2007, pág. 3).

inversión en planes de pensiones en un momento en que está en duda la sostenibilidad del sistema público de pensiones.

La justificación dada por el Gobierno para esta drástica reducción de los beneficios fiscales en el caso de los planes individuales ha sido que sólo las rentas más altas aprovechaban realmente el incentivo tributario a estos productos; si bien en la práctica los planes de pensiones son el principal producto de previsión social complementaria. Para contrarrestar dicha reducción, por un lado, se ha previsto la futura creación de un fondo público de pensiones articulado a través de planes de empleo de aportación definida y, por otro lado, se ha aumentado la cantidad que se puede aportar a planes de pensiones del sistema de empleo y que son reducibles de la base imponible del IRPF. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que hasta el momento solamente las grandes empresas ofrecen planes de pensiones de empleo a sus trabajadores y, dadas las dificultades económicas derivadas de la pandemia por las que atraviesan muchas empresas (en especial PYMES), será difícil que apuesten por este instrumento. Por lo tanto, habrá que esperar para comprobar la efectividad de esta previsión en el sentido de que se creen más planes de pensiones de empleo y que las empresas realicen más contribuciones a los mismos.

#### **4. Tratamiento fiscal de las aportaciones y contribuciones a los planes de pensiones desde el punto de vista de los partícipes**

---

##### **4.1. Régimen general**

---

Las aportaciones y contribuciones a los planes de pensiones pueden ser realizadas por los siguientes sujetos: en primer lugar, los partícipes, cualquiera que sea el sistema del plan de pensiones; y, en segundo lugar, los promotores de los planes del sistema de empleo. En este último caso, las contribuciones las realizarán a favor de sus empleados partícipes, quienes asumen la titularidad sobre la contribución imputada, y podrán realizarlas a favor del propio promotor del plan de pensiones del sistema de empleo, si éste es un empresario individual y realiza contribuciones para sus empleados.

En función de si se trata de contribuciones o de aportaciones, su régimen fiscal es diferente. De ahí que, a continuación, analicemos de forma separada el tratamiento fiscal de las aportaciones realizadas por los propios partícipes de los planes de pensiones y el de las contribuciones realizadas por los promotores.

##### **4.1.1. Aportaciones realizadas por los partícipes**

Para incentivar la contratación de los planes de pensiones, tanto las aportaciones realizadas directamente por el partícipe como las contribuciones efectuadas por el promotor a este tipo de instrumento (que pasan a ser de titularidad del partícipe), como se acaba de señalar, gozan de ciertos beneficios fiscales en

el IRPF.<sup>12</sup> En efecto, las aportaciones y contribuciones realizadas dan derecho a la reducción de la base imponible general, en los términos de los arts. 51 y ss. LIRPF. Asimismo, se incluyen las aportaciones realizadas por los promotores empresarios individuales a los planes de pensiones de empleo en su calidad de partícipes. Dicha reducción es aplicable, según el art. 51.9 LIRPF, con independencia de la forma en que se perciba la correspondiente prestación.<sup>13</sup>

No obstante, tales aportaciones y contribuciones se ven afectadas por dos tipos de limitaciones: financieras y fiscales. En este punto, debe tenerse en cuenta que la normativa establece límites máximos, no mínimos, para las cantidades que pueden aportarse a los planes de pensiones. De manera que la cantidad máxima que se puede aportar a un plan de pensiones es una cuestión diferente de la cantidad que, como máximo, es posible desgravar por él.

Las primeras, las financieras, consisten en las cantidades que, como máximo, pueden aportarse a un sistema de previsión social. Así, el art. 5.3 TRLPFP, en su redacción dada por la DF10ª LPGE 2021, establece que el total de aportaciones y contribuciones empresariales anuales máximas a los planes de pensiones no puede superar los 2.000 euros anuales.

En cambio, en la redacción anterior del art. 5.3 TRLPFP, dada por el apdo. Uno de la DF 1ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, este límite era de 8.000 euros; y, anteriormente, se situaba en los 10.000 euros anuales (12.500 euros en el caso de partícipes mayores de 50 años), frente a los 7.212,15 euros anuales que preveía el mencionado art. 5.3 TRLPFP en su redacción inicial (en el caso de partícipes mayores de cincuenta y dos años, dicho límite se incrementaba en 1.202,02 euros adicionales por cada año de edad del partícipe que exceda de cincuenta y dos años, fijándose en 22.838,46 euros para partícipes de sesenta y cinco años o más). Por consiguiente, nótese la evolución que ha sufrido este límite, pasando de aumentarse a sufrir una progresiva reducción, de 10.000 a 8.000 y a 2000 anuales, siendo mucho más acentuada en esta última reforma.

Dicho precepto del TRLPFP debe ponerse en conexión con la DA 16ª LIRPF, en su redacción dada por el art. 62.3 LPGE 2021, según la cual la cantidad máxima que puede aportarse a los diversos sistemas de previsión social privados es de 2.000 euros anuales. Nuevamente, este límite es muy inferior al previsto en su redacción anterior introducida por el apdo. 73 del art. primero de la

---

12 Por otro lado, las contribuciones que realicen los promotores de planes de pensiones del sistema de empleo a favor de sus empleados tienen la consideración de gasto deducible en su impuesto personal sobre la renta. Así lo reconoce de forma expresa el art. 14.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles las aportaciones realizadas a planes de pensiones del sistema empleo por parte de empresarios individuales en su calidad de promotores, por la remisión que el art. 28 LIRPF efectúa a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para el cálculo de los rendimientos netos de su actividad económica. Ahora bien, no serán deducibles como gasto las aportaciones que realicen en calidad de partícipes, si bien en este caso podrán aplicarse la reducción de la base imponible prevista con carácter general para las aportaciones a planes de pensiones.

13 La existencia de este beneficio fiscal, en palabras de ANEIROS, «es la razón que explica la proliferación en los últimos años de este tipo de productos de ahorro ya que, en la medida en que se pospone la tributación de las rentas aportadas se está consiguiendo un ahorro fiscal consistente en reducir la parte general de la base imponible y, por tanto, la cuota de los períodos impositivos en los que se realizan las aportaciones». (ANEIROS PEREIRA, J.: Los planes de pensiones de empleo en la Ley 35/2006 del IRPF, *Crónica Tributaria*, n.º 126, 2008, pág. 66).

mencionada Ley 26/2014 (8.000 euros, límite que anteriormente era de 10.000 euros anuales y 12.500 euros en el caso de partícipes mayores de 50 años).

Tras un análisis comparativo del art. 5.3 TRLPFP y la DA 16ª LIRPF, se observa que el primer precepto resulta aplicable exclusivamente a los planes y fondos de pensiones; en tanto que la DA 16ª abarca a todos los sistemas privados de previsión social. Además, la DA 16ª deja, de este modo, sin contenido al art. 5.3 TRLPFP.

En cualquier caso, las cantidades aportadas por los partícipes de un plan de pensiones por encima del límite financiero no pueden ser reducidas de la base imponible del IRPF, a diferencia de lo que ocurre con las cantidades que superan el límite fiscal (incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas), que pueden ser reducidas en un plazo de cinco años en los términos previstos en el art. 52.2 LIRPF. Por otro lado, debe destacarse que estos excesos de aportación respecto del límite financiero se encuentran penalizados por la normativa fiscal en la medida en que se produce una doble tributación al no permitirse su reducción de la base imponible y, con posterioridad, al incluirse de forma íntegra las prestaciones en la renta del perceptor.<sup>14</sup>

En cambio, las limitaciones fiscales en relación con los planes de pensiones, con carácter general, son las cantidades que, como máximo, pueden reducirse en el IRPF, en los términos de los arts. 51.6 y 52.1 LIRPF. Conforme al primero de estos preceptos, la cantidad máxima anual a reducir es la prevista en el art. 5.3 TRLPFP.<sup>15</sup> Por su parte, el art. 52.1 LIRPF establece los límites conjuntos para las reducciones por aportaciones y contribuciones a los diferentes sistemas privados de previsión social. Así, el contribuyente puede reducirse la menor de las siguientes cantidades: el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio o 2.000 euros anuales (en línea con lo ya comentado, el límite fijado con carácter previo a la reforma de la LPGE 2021 era de 8.000 euros y, con anterioridad, era de 10.000 en general y en el caso de específico de contribuyentes mayores de 50 años era de 12.500 euros y en vez del 30% se les aplicaba un 50%). Ahora bien, este límite de 2.000 euros se incrementa en 8.000 euros adicionales (esto es, un total de 10.000 euros anuales) si tal incremento proviene de contribuciones empresariales.

Nótese la coincidencia entre el límite financiero y el límite de reducción de la base imponible del IRPF. Dicha coincidencia es lógica, ya que el esquema previsto para la tributación de los sistemas privados de previsión social en nuestro país se basa en la ausencia de gravamen de las aportaciones y de los rendimientos derivados de su inversión, y en la tributación íntegra de las pres-

14 En este sentido, véanse, entre otros, ALONSO MURILLO, F.: *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 276; y RANCAÑO MARTÍN, M.A.: Las medidas fiscales de protección a nuestros mayores en el IRPF, *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2008, pág. 25.

15 En palabras de RANCAÑO, «este precepto induce a confusión, pues lo más lógico es que se hubiera remitido a la DA16ª de la LIRPF donde se regulan los límites financieros de aportaciones y contribuciones a los distintos sistemas de previsión social y no en el art. 5.3 TRLPFP que se refiere a los límites financieros de aportaciones y contribuciones a planes de pensiones». (RANCAÑO MARTÍN, M.A.: *Los planes de pensiones*, en AA.VV.: «La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión», Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 151).

taciones, cuyo importe depende del volumen de aportaciones realizadas y de los rendimientos derivados de su inversión. Se pretende diferir el gravamen en el IRPF hasta la percepción de las prestaciones para fomentar el desarrollo de los sistemas privados de previsión social. Para lograr la ausencia de tributación de las aportaciones, deben coincidir el límite financiero conjunto de las aportaciones anuales de previsión social y el límite máximo conjunto de la reducción en la base imponible del IRPF por las aportaciones a dichos sistemas privados de previsión social, puesto que si no se produjera esta coincidencia, una parte de las aportaciones realizadas estaría sometida a tributación.

En definitiva, solamente podrán practicarse la reducción los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas.<sup>16</sup> A estos efectos, las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo (o a mutualidades de previsión social), de los que, a su vez, sea promotor y participe (o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado), se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

En particular, dicha reducción se aplica exclusivamente sobre la base imponible general, de acuerdo con las previsiones del art. 50 LIRPF (no permitiéndose que se practique sobre la del ahorro). Ahora bien, la aplicación de la reducción, en ningún caso, puede originar una base liquidable negativa. Y si persiste una cantidad que no ha podido ser reducida por insuficiencia de base imponible o por la aplicación del límite porcentual, el art. 52.2 LIRPF contempla su reducción durante los cinco ejercicios siguientes siempre que se cumplan determinadas condiciones.<sup>17</sup> En tributación conjunta, tales cantidades, en atención a lo previsto en el art. 84.2.1 LIRPF, son aplicadas individualmente por cada participe integrado en la unidad familiar.

Por otro lado, los contribuyentes que realicen aportaciones a planes de pensiones (así como a planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia), en todo caso, están obligados a declarar el IRPF cuando tengan derecho a la reducción de la base imponible, con independencia de la cuantía de sus rendimientos, con arreglo a lo dispuesto en el art. 96.4 LIRPF. Si bien, por su parte, el art. 61.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), matiza esta previsión al hacer referencia a la obligación de declarar cuando se ejerza efectivamente tal derecho, esto es, cuando se practique la correspondiente reducción de la base imponible.

---

16 Al respecto, considera ALMAGRO que esta circunstancia «ya parecía superada y cuya reimplantación encontramos absolutamente injustificada, ¿o acaso siendo el IRPF un impuesto de aspiraciones generales, haya de tratarse de forma tan discriminada a los contribuyentes (que también lo son) no perceptores de rendimientos procedentes del trabajo, dependiente o autónomo?». (ALMAGRO MARTÍN, C.: Reflexiones sobre los beneficios fiscales en el IRPF por aportaciones y contribuciones a sistemas alternativos de previsión social de mayores, discapacitados y dependientes, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2012, pág. 119).

17 Como indica BOKOBO, «el objeto de este mecanismo es evitar la doble imposición que se produciría al gravar las rentas en el momento de la percepción de la prestación, ya que ésta se grava en su integridad». (BOKOBO MOICHE, S.: «La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Documentos IEF*, n.º 24, 2005, pág. 16).

Esta reducción de la base imponible opera para la persona que efectúa las aportaciones y también para las contribuciones efectuadas por el promotor y se produce durante su vida laboral activa, esto es, cuando las rentas que obtiene suelen ser más elevadas. Lo cual tiene el efecto de provocar un diferimiento material del gravamen del impuesto, dado que el legislador renuncia a gravar una renta en el momento de su obtención, para hacerlo íntegramente en un momento posterior: cuando el partícipe o la persona por él designada como beneficiario perciben las correspondientes prestaciones.<sup>18</sup> En definitiva, el beneficio fiscal de que gozan los instrumentos de previsión social complementaria se manifiesta en un diferimiento de la tributación de las cantidades invertidas al finalizar la vida laboral activa, que es cuando, generalmente, las rentas del contribuyente son menores.<sup>19</sup>

No obstante, debe ponerse de relieve que este beneficio fiscal, consistente en la reducción en la base imponible de la que gozan las aportaciones a los planes de pensiones tiene como contrapartida la falta de disponibilidad de los fondos a corto plazo.<sup>20</sup> Lógicamente, esta indisponibilidad, como consecuencia de la irrevocabilidad de las aportaciones y de la confianza mutua entre las partes implicadas (Estado, tomador, aportantes, partícipes y beneficiarios), deja de estar operativa cuando se producen las contingencias cubiertas por los mismos. Sin embargo, se prevén ciertas circunstancias personales que posibilitan a los partícipes la disposición anticipada de los derechos consolidados: desempleo de larga duración o enfermedad grave (art. 8.8 TRLPFP). En estos supuestos, el régimen fiscal aplicable a esta disposición anticipada es idéntico al aplicable a la percepción de las prestaciones cuando acontece la contingencia cubierta.<sup>21</sup> Tales circunstancias deberán contemplarse expresamente en las especificaciones del plan de pensiones, según ordena el art. 9.1 RPPF.<sup>22</sup>

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el art. 9.4 RPPF (introducido por el art. 2.2 del R.D. 62/2018, de 9 de febrero), «los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado podrán disponer anticipadamente del importe, total o parcial, de sus derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad. Los partícipes de los

18 Lo cual, en opinión de LAMOCA, los hace «especialmente sensibles de cara a posibles riesgos de *infra*-sobre imposición. En todo caso, sensibles a gravámenes alternativos siempre distintos al que hubieran soportado según el procedimiento tradicional de devengo sin reducción en base». Además, entiende que el diferimiento del impuesto provoca «problemas añadidos de gestión del Impuesto, cuando no un manifiesto agravio comparativo y una más que probable falla del principio de igualdad» (LAMOCA PÉREZ, C.: Los sistemas de previsión social en IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento, cit., págs. 5 y 6).

19 Si bien, en palabras de MOCHÓN, «en ese momento en el que las rentas percibidas son menores, el esfuerzo que puede implicar el sometimiento a tributación de las indicadas percepciones puede percibirse como mayor». (MOCHÓN LÓPEZ, L.: *Introducción. Concepto y modalidades de previsión*, cit., pág. 21).

20 La mencionada renuncia a la disponibilidad de las aportaciones, como señala LAMOCA, se efectúa, entre otras razones, porque «el Estado garantiza un tratamiento fiscal determinado y en la confianza de que el mismo se mantendrá en el tiempo, como contrato a largo plazo que es. El Estado, por otra parte y a través de las entidades tomadoras y gestoras de los fondos, garantiza financiación a largo plazo a la actividad económica» (LAMOCA PÉREZ, C.: *Los sistemas de previsión social en IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento*, cit., pág. 8).

21 Además, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8.8 TRLPFP, se contempla la posibilidad de movilizar los derechos de un plan a otro, sin que esta operación tenga consecuencias a efectos fiscales.

22 A estos efectos, deben tenerse en cuenta los requisitos que contempla el mencionado art. 9 RPPF para poder calificar una situación como enfermedad grave o como desempleo de larga duración.

planes de pensiones del sistema de empleo podrán disponer de los derechos consolidados correspondientes a las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con al menos diez años de antigüedad, si así lo permite el compromiso y lo prevén las especificaciones del plan y con las condiciones o limitaciones que éstas establezcan en su caso». De manera que a partir de 2025 se podrá disponer anticipadamente de los derechos consolidados por aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con al menos 10 años de antigüedad (en 2015).

Por último, debe mencionarse que, de forma excepcional, como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19, exclusivamente durante el período comprendido entre el 14 de marzo y el 14 de septiembre de 2020, ha existido la posibilidad de hacer efectivos los derechos consolidados en determinados casos de desempleo (ERTE), cese de la actividad o reducción en un 75% o más de la facturación de trabajadores por cuenta propia.<sup>23</sup>

#### 4.1.2. Contribuciones realizadas por los promotores

Cuando se trata de contribuciones realizadas por los promotores a los planes de pensiones del sistema de empleo, los partícipes deben imputarlas e integrarlas en su base imponible general del IRPF, dado que, según prevé el art. 17.1.e) LIRPF, tienen la consideración de rendimientos íntegros del trabajo.

En particular, tales contribuciones reciben la calificación de rentas en especie, de acuerdo con lo establecido en el art. 42.1 LIRPF. En este punto, debe tenerse en cuenta que se deben valorar, de acuerdo con la regla especial fijada en el art. 43.1.1º.e) LIRPF, «por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo». <sup>24</sup> En definitiva, deberán valorarse por la cantidad aportada al plan de pensiones por el promotor.

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto en la Primera regla del art 83.2 y en el art. 102.2 RIRPF, tales contribuciones no se hallan sujetas a retención ni a ingreso a cuenta, respectivamente. Y en este caso no resultan de aplicación las previsiones de los arts. 96.4 LIRPF y 61.1 RIRPF respecto de la obligación de

---

23 Esta previsión está contemplada en la DA20ª del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, y en el art. 23 del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril. Normas modificadas por las DF 4ª y 5ª del Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.

24 Dicha Directiva ha sido derogada, a partir del 13 de enero de 2019, por el art. 65 de la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo. De manera que todas las referencias efectuadas por la normativa tributaria a la misma, deben considerarse efectuadas a esta nueva Directiva.

declarar prevista, en cambio, para las aportaciones realizadas por los partícipes, tal como ya se ha analizado.

Por último, en virtud de lo preceptuado en el art. 51.1.1º LIRPF, ha de tenerse en cuenta que las contribuciones imputadas en concepto de rendimiento del trabajo dan derecho a la aplicación de la reducción de base imponible general del partícipe, de acuerdo con los criterios analizados en el caso de las aportaciones efectuadas por los propios partícipes, a los que nos remitimos.

## 4.2. Aportaciones efectuadas a favor del cónyuge

Por su parte, el art. 51.7 LIRPF contempla la posibilidad de que, en determinados supuestos, el contribuyente pueda reducir adicionalmente su base imponible por las aportaciones efectuadas a los sistemas de previsión social a favor de su cónyuge, con el límite de 1.000 euros anuales (con anterioridad a la modificación de este precepto por medio del art. 62.1 de la LPGE 2021, el límite era de 2.500 euros anuales según la versión dada al precepto por el apartado 31 del art. 1 de la Ley 26/2014, en tanto que anteriormente era de 2.000 euros), con independencia de la modalidad de tributación individual o conjunta.<sup>25</sup>

En concreto, los requisitos exigidos por el precepto para que resulte procedente dicha reducción son que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o bien que los obtenga pero en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.<sup>26</sup> Además, debe destacarse que estas aportaciones no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como de forma expresa indica el propio art. 51.7 *in fine* LIRPF.<sup>27</sup>

---

25 Mediante el Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, se establece por primera vez la posibilidad de reducir de la base imponible las aportaciones a favor del cónyuge del contribuyente, aunque han existido algunos cambios posteriormente en relación con las personas que pueden realizar dichas aportaciones y respecto al límite de rentas.

La finalidad del legislador mediante esta previsión normativa es clara, a saber, facilitar el acceso a planes de pensiones, mutualidades de previsión social o planes de previsión asegurados a aquellos contribuyentes que no trabajan fuera del hogar familiar u obtienen rentas que integrar en la base imponible de escasa cuantía. De hecho, teniendo en cuenta que la normativa de la Seguridad Social no se prevé prestaciones específicas para los cónyuges que no trabajan fuera del hogar familiar, cuando se produzca una de las contingencias que cubren los planes de pensiones o las mutualidades de previsión social, éstos no cumplen para los cónyuges una finalidad complementaria sino sustitutoria de la Seguridad Social.

26 El mencionado art. 51.7 LIRPF presenta una relevante novedad en relación con lo dispuesto por la anterior LIRPF, el Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), ya que se amplía sustancialmente el ámbito de aplicación de esta reducción de la base imponible del IRPF. El anterior art. 60.7 TRLIRPF se refería a «los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rentas a integrar en la base imponible, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales», mientras que el actual art. 51.7 LIRPF, como hemos apuntado, se refiere a «los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales». De modo que, a diferencia de lo que sucedía con el TRLIRPF, el cónyuge puede obtener rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario, ganancias o pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas de cualquier cuantía e, incluso, rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas inferiores a 8.000 euros anuales.

27 Sobre este tema, véase ARRIBAS LEÓN, M.: Beneficios fiscales por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2021.

La finalidad del legislador mediante esta previsión normativa es clara, a saber, facilitar el acceso a planes de pensiones, mutualidades de previsión social o planes de previsión asegurados a aquellos contribuyentes que no trabajan fuera del hogar familiar o que obtienen rentas que integrar en la base imponible de escasa cuantía.

Sin embargo, es importante aclarar que la aplicación de esta reducción adicional, en ningún caso puede suponer, como es lógico, una doble reducción para el contribuyente y para el cónyuge partícipe por las mismas aportaciones.

En los casos en que el cónyuge del contribuyente obtenga rendimientos del trabajo y/o de actividades económicas por importe inferior a 8.000 euros anuales y opte por beneficiarse de la reducción de las aportaciones realizadas al plan de pensiones del que es partícipe, deberá aplicarse dicha reducción con arreglo al régimen general que hemos analizado en el apartado anterior.

Y, finalmente, cuando las aportaciones al plan de pensiones del que es partícipe o titular el cónyuge del contribuyente no puedan ser reducidas en su totalidad entre ambos (el cónyuge, de acuerdo con el régimen general, y el contribuyente, según este régimen de reducción adicional), será el cónyuge quien solicite trasladar a ejercicios futuros el exceso no reducido de dichas aportaciones.

#### 4.3. Planes de pensiones constituidos en el extranjero

---

Un asunto que también conviene mencionar es el relativo al régimen tributario de las aportaciones a planes de pensiones constituidos en el extranjero. A este respecto, hay que tener en cuenta que solo las aportaciones y contribuciones de la empresa promotora a planes de pensiones extranjeros regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, darán derecho a reducción en la base imponible general del IRPF del partícipe, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos previstos en el art. 51.1.2º LIRPF, exigibles todos ellos en los planes de pensiones del sistema de empleo.

Tales requisitos son: «a) que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación; b) que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura; c) que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución, y d) las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre».<sup>28</sup>

---

28 Asimismo, según el art. 14.2 LIS, son deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los mencionados requisitos, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 TRLRPF.

#### 4.4. Planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad

---

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 53 LIRPF, en conexión con lo previsto en la DA 10ª LIRPF, también dan derecho a practicar una reducción de la base imponible general del impuesto las aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con cierto tipo de discapacidad. Se trata de una reducción específica y adicional a la reducción general y que no ha sido objeto de modificación por la LPGE 2021.

En particular, se trata de las personas afectadas por una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%; las afectadas por una discapacidad psíquica igual o superior al 33%; y, finalmente, personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado. A estos efectos, el art. 12 RPPF dispone que el grado de minusvalía se acreditará mediante certificado expedido conforme a la normativa aplicable o por resolución judicial firme.

Las aportaciones las puede realizar tanto la propia persona con discapacidad como sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, el cónyuge o aquellos que los tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.<sup>29</sup> Si las aportaciones no las realiza el propio discapacitado, se deberá designar a éste como beneficiario de manera única e irrevocable para cualquier contingencia, si bien la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad en relación con quienes hayan realizado aportaciones a favor del discapacitado, en proporción a sus aportaciones correspondientes (DA 10ª LIRPF).

A este respecto, debe mencionarse que, de acuerdo con lo previsto en el art. 12.b) RPPF, tales aportaciones solamente pueden realizarse a planes de pensiones del sistema individual y del sistema asociado, siempre que la persona con discapacidad o la persona que realiza la aportación sea socio, miembro o afiliado de la entidad promotora. Ahora bien, como indica el art. 12.c) RPPF, todo ello sin perjuicio de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones de empleo en razón de la pertenencia de la persona con discapacidad a dicho plan.

Por otra parte, en relación con las contingencias cubiertas en este tipo de planes de pensiones, debe tenerse presente lo preceptuado por el art. 13 RPPF. Según dicha norma, las aportaciones realizadas podrán destinarse a la cobertura de la contingencia de jubilación de la persona con discapacidad (de no ser posible el acceso a esta situación, podrán percibir una prestación equivalente a la edad que se señale de acuerdo con las especificaciones del plan a partir de los 45 años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional); agravamiento del grado de minusvalía (que le incapacite de manera permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo o para todo trabajo, incluida la gran invalidez sobrevenida); fallecimiento del cónyuge de la persona con disca-

---

29 De acuerdo con lo previsto por el art. 53.3 LIRPF, las aportaciones a estos sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, realizadas por sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, el cónyuge o aquellos que los tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

pacidad (o de uno de los parientes hasta el tercer grado inclusive de los que dependa y de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento); fallecimiento del discapacitado, y jubilación de uno de los parientes de la persona con discapacidad en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, del cual dependa económicamente o le tenga a su cargo en razón de tutela o acogimiento.<sup>30</sup>

Centrándonos en la reducción de la base imponible, debe tenerse en cuenta los siguientes límites. En primer lugar, las aportaciones anuales realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría dan derecho a reducción con el límite de 10.000 euros anuales. Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el art. 52 LIRPF.<sup>31</sup>

En segundo lugar, las aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes también dan derecho a la reducción con el límite de 24.250 euros anuales. El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. Cuando concurren varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si éstas no alcanzan el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de manera proporcional.

Y, en último lugar, las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de esta podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites previstos en el art. 53.1 LIRPF.

## **5. Tratamiento fiscal de las contribuciones a los planes de pensiones desde el punto de vista de los promotores**

---

Las contribuciones realizadas por los promotores de planes de pensiones del sistema de empleo a favor de sus empleados tienen la consideración de gasto deducible en su impuesto personal sobre la renta. Así lo reconoce de forma expresa el art. 14.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tales contribuciones se imputan a cada partícipe en la parte correspondiente, exceptuando las señaladas en el art. 5.3.c) TRLRPF, esto es, las rea-

---

30 Por su parte, el art. 13.f) RPF precisa que «las contribuciones que, de acuerdo con lo recogido en este Reglamento, solo puedan destinarse a cubrir la contingencia de fallecimiento del discapacitado se deberán realizar bajo el régimen general». Si la única contingencia que puede cubrir el sistema de previsión social es el fallecimiento del discapacitado, no hay razón que justifique la aplicación del régimen especial, puesto que él no será el beneficiario de la prestación.

31 Sobre esta cuestión, véase ALMAGRO MARTÍN, C.: Reflexiones sobre los beneficios fiscales en el IRPF por aportaciones y contribuciones a sistemas alternativos de previsión social de mayores, discapacitados y dependientes, cit.

lizadas de manera extraordinaria para garantizar las prestaciones en curso o de los derechos de los partícipes cuando los planes incluyan regímenes de prestación definida, siempre que se haya puesto de manifiesto la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

Asimismo, tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles las aportaciones realizadas a planes de pensiones del sistema de empleo por parte de empresarios individuales en su calidad de promotores, por la remisión que el art. 28 LIRPF efectúa a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para el cálculo de los rendimientos netos de su actividad económica. Ahora bien, no serán deducibles si determinan su base imponible a través del método de estimación objetiva; y, por otra parte, no serán deducibles como gasto las aportaciones que realicen en calidad de partícipes, si bien en este caso podrán aplicarse la reducción de la base imponible prevista con carácter general para las aportaciones a planes de pensiones.

Y, finalmente, también son gasto deducible las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, si se cumplen los requisitos y se cubren las contingencias mencionadas en el apartado relativo a los planes de pensiones constituidos en el extranjero.

Para finalizar, conviene detenerse en el tratamiento tributario de las contribuciones realizadas por el empresario que no sean obligatorias. Como recuerda la RTEAC de 8 de febrero 1995, «no todas las dotaciones efectuadas a Instituciones de Previsión del Personal son fiscalmente deducibles, sino que sólo lo serán aquellas que sean obligatorias para la Entidad que las efectúa en virtud de Convenio Colectivo, Estatutos o pacto expreso con sus empleados. En caso contrario, tales dotaciones tendrán la consideración de liberalidades». Por lo tanto, si se trata de liberalidades, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15.e) LIS, no tendrán la consideración de gastos deducibles.

## 6. Tratamiento fiscal de las prestaciones de los planes de pensiones

---

Dado el beneficio fiscal del diferimiento del que gozan los planes de pensiones, es importante conocer no sólo el régimen fiscal de las aportaciones a tales instrumentos, sino también el tratamiento tributario de las prestaciones.

Las prestaciones derivadas de los planes de pensiones son los derechos económicos que recibirá el beneficiario en el momento en que se produzca alguna de las contingencias cubiertas. El beneficiario de tales prestaciones es el propio partícipe en caso de jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez; y de dependencia severa o gran dependencia. En cambio, en caso de fallecimiento, lo serán el cónyuge, hijos, personas designadas por el partícipe o sus herederos.

En particular, tales prestaciones pueden revestir diferentes formas, de acuerdo con lo regulado en el art. 8.5 TRLPFP: pueden percibirse en forma de capital (un único pago inmediato a la fecha de la contingencia o diferido a un momento posterior), de renta (esto es, la percepción de dos o más pagos sucesivos con periodicidad regular, incluyendo al menos un pago en cada anualidad) o bien prestaciones mixtas, que combinan rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital. Respecto de las derivadas de los planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad, revestirán, con carácter general, la forma de renta, en línea con las previsiones estipuladas por la DA 4ª TRLPFP y por el art. 15 RPFP.

Como se ha analizado, las aportaciones y contribuciones gozan del derecho a reducir la base imponible general del IRPF; pero, en cambio, las prestaciones no tienen derecho a la aplicación de ningún beneficio fiscal. Así pues, tales rentas se sujetan a tributación en el IRPF del perceptor en tanto que ve incrementadas sus rentas y, en definitiva, su capacidad económica. En esta línea dispone el art. 28.1 TRLPFP que «las prestaciones recibidas por los beneficiarios de un plan de pensiones se integrarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

En particular, las prestaciones generan rendimientos del trabajo de acuerdo con lo preceptuado de forma explícita por el art. 17.2.a).3º LIRPF, que señala que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo «las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo».<sup>32</sup>

Por lo tanto, la percepción de todas las prestaciones de planes de pensiones, incluidas las derivadas de la contingencia de fallecimiento, quedan sometidas a gravamen en el IRPF del perceptor, ya que el art. 17.2.a).3º no efectúa distinción

---

32 Dado que el art. 17 LIRPF exige que los rendimientos del trabajo deriven directa o indirectamente de una relación laboral, la calificación como rendimientos del trabajo de las prestaciones percibidas de los planes del sistema de empleo tiene sentido puesto que las aportaciones se efectúan en el marco de una relación laboral. En cambio, compartimos la opinión de NIETO MONTERO, de que «en los planes asociados la conclusión podría ser diferente, ya que la condición de partícipe se vincula a la de asociado, miembro o afiliado, lo cual no implica existencia de relación laboral alguna entre promotor y partícipe y dificulta la calificación como rendimiento del trabajo de las rentas derivadas de los mismos. Más evidente aún es la conclusión en el caso de los planes individuales, en los que es el partícipe quien suscribe el plan con una entidad financiera a la que no le une relación laboral alguna y lo hace al margen de cualquier consideración como trabajador (no existe obstáculo alguno para que se trate de un aportante que no haya desarrollado una actividad laboral en su vida). En este caso, evidentemente, los planes de pensiones se instrumentan mucho más como mecanismo de ahorro, lo que aproximaría mucho sus prestaciones a las de los restantes instrumentos financieros y a la calificación como rendimientos del capital mobiliario». Como bien apunta este autor, las razones para la calificación como rendimientos del trabajo de las prestaciones de todos los tipos de planes de pensiones son: la función social de los planes de pensiones, que los planes de pensiones del sistema empleo deben considerarse como el modelo básico; y que una distinción sería difícilmente explicable desde el punto de vista la potenciación de los planes del sistema empleo; y, finalmente, exonera de cualquier duda sobre el sujeto al que deben imputarse las rentas, con independencia de su carácter civil. (NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., págs. 172 a 174).

alguna en función de la contingencia de la que deriven.<sup>33</sup> En conexión con este precepto, el art. 3.e) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD), excluye del impuesto tales prestaciones al establecer la no sujeción de «las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor».<sup>34</sup> A estos efectos, es lógico que se integren en el IRPF las prestaciones cuando son percibidas por el propio partícipe. En cambio, es más dudoso cuando el perceptor de las prestaciones es persona distinta del partícipe por el fallecimiento del mismo, pues podría pensarse en su tributación por el Impuesto sobre Sucesiones, de acuerdo con lo previsto en el art. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; si bien, es defendible su tributación en el IRPF.<sup>35</sup>

Por otro lado, del tenor literal del art. 17.2.a).3º LIRPF, puede deducirse que se excluyen de su consideración como rentas del trabajo, de un lado, las prestaciones recibidas de planes de pensiones europeos que no sean del sistema empleo; y, de otro lado, en conexión con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, las prestaciones percibidas por no residentes de planes de pensiones españoles (que sólo se califican como rendimientos del trabajo cuando se trata de planes del sistema de empleo).<sup>36</sup>

El hecho de que las prestaciones de los planes de pensiones reciban la consideración de rendimientos del trabajo conlleva, en primer lugar, que solamente puedan aplicársele como gastos deducibles los así previstos por la normativa para este tipo de rendimientos; de forma que no se incluyen los relacionados con la gestión del plan de pensiones. Y, en segundo lugar, se integrarán en la base imponible general, no en la base imponible del ahorro.

33 En este sentido, véanse, entre otras, las Resoluciones Vinculantes de Dirección General de Tributos, V2287-10, de 25 de octubre de 2010; y V2066-18 de 12 de julio de 2018.

34 En este punto, debe recordarse la incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el IRPF, a que hace referencia de forma expresa el art. 4 RISD, al señalar que «en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en conexión con lo previsto en el art. 6.4 LIRPF.

35 Como acertadamente señala NIETO MONTERO, es defendible su tributación en el IRPF dado que «la percepción nunca ha estado integrado en el patrimonio del fallecido, sino que simplemente, en virtud de la propia aplicación de la voluntad contractual plasmada en la vinculación al plan de pensiones, la contingencia del fallecimiento hace que los únicos beneficiarios sean los designados por el partícipe, sin que en ningún momento se traslade la adquisición a través del patrimonio del fallecido». Además, apunta este autor otras dos razones básicas de lógica y estructura del sistema tributario: «En primer lugar, la búsqueda de la igualdad de trato entre las pensiones por viudedad y orfandad derivadas de los regímenes públicos y las de los planes de pensiones. Si las primeras se califican como rendimientos sometidos al IRPF, una mínima consideración de igualdad obliga a que las que se configuren como complementarias deban tener un tratamiento tributario similar (aunque no necesariamente idéntico). En segundo término, la propia configuración de la tributación de los planes de pensiones, exonerando de tributación las aportaciones y las participaciones, y por lo tanto difiriendo su sujeción al impuesto, parece aconsejar que la prestación tribute en el mismo impuesto en el que la aportación disfrutó del beneficio fiscal del diferimiento». (NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., págs. 169 y 170).

36 Respecto de las prestaciones derivadas de planes europeos que no se encuentren en el ámbito de aplicación de la Directiva mencionada y de planes no europeos, véase, entre otros, NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., págs. 183 a 194.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que las prestaciones tributan en su integridad, sin deducción alguna, de conformidad con lo dispuesto en art. 28.3 TRLPFP, en virtud del cual «en ningún caso las rentas percibidas podrán minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las contribuciones sobre los límites de reducción en la base imponible, de acuerdo con la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Y, en la misma línea, establece el art. 51.6 LIRPF que «las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones».

En este contexto, esta tributación íntegra es lógica dado el sistema de diferimiento del pago que opera en los planes de pensiones. No obstante, no lo es tanto en el caso de los posibles excesos de aportación sobre las cantidades legalmente fijadas, en tanto que no se han beneficiado de reducción en la base imponible del IRPF del aportante y, por ello, se ha sometido a tributación en el momento de la aportación. Por lo tanto, desde esta perspectiva, se produce en estos casos una duplicidad de gravamen sobre una misma renta, difícilmente justificable desde la óptica de los principios de justicia tributaria consagrados en el art. 31 CE.<sup>37</sup>

Por último, un aspecto a tener en cuenta es el lapso temporal existente entre el momento de la realización de las aportaciones y contribuciones y el momento de la percepción de las prestaciones cuando se produce alguna de las contingencias previstas. Por lo tanto, se trata de rentas percibidas de forma irregular en el tiempo. Precisamente, el art. 18 LIRPF posibilita en determinados supuestos la aplicación de una reducción a los rendimientos del trabajo irregulares percibidos en forma de capital.

No obstante, debe señalarse que la reducción del 40% prevista en el art. 17 de la anterior LIRPF (Ley 49/1998, de 9 de diciembre) para las prestaciones de los planes de pensiones percibidas en forma de capital y cobradas en un pago único se suprimió por la actual LIRPF. Sin embargo, se ha establecido un régimen transitorio en la fiscalidad de las prestaciones, tanto para los sistemas de previsión social como para los seguros colectivos que exteriorizan compromisos por pensiones que pretende atenuar el cambio de fiscalidad para los contratos o aportaciones anteriores, reconociendo el derecho a aplicar las anteriores reducciones en función de la fecha de la aportación o del contrato (DT 12ª LIRPF).<sup>38</sup>

---

37 Algún autor, como CALVO VÉRGEZ, propone la minoración de las prestaciones en el importe de las cantidades que no se dedujeron en la base imponible en el momento de la aportación. (CALVO VÉRGEZ, J.: *Fiscalidad de las prestaciones derivadas de los planes de pensiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Nueva Fiscalidad, n.º 3, 2010, pág. 38). En cambio, compartimos la propuesta de NIETO MONTERO de calificar las rentas procedentes de los excesos de aportación como rendimientos del capital mobiliario. (NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., pág. 177).

38 En relación con la irregularidad de este tipo de rentas, coincidimos con algunos autores que proponen el establecimiento de algún mecanismo que evitase al menos el gravamen de rentas puramente nominales o ficticias, en virtud del efecto del paso del tiempo desde el momento de las aportaciones al momento de la recepción de la prestación. En este sentido, se pronuncian, entre otros, LÓPEZ DÍAZ, A.: *Fiscalidad y previsión social. Planes de pensiones y otras operaciones de seguro en la imposición personal sobre la renta* (Ley 35/2006), Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 209; y NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., pág. 195.

En cambio, la reducción se mantiene para las rentas derivadas de las prestaciones del sistema público de previsión social, de acuerdo con lo establecido en el art. 18.3 LIRPF. Según este precepto, se aplica un 30% de reducción «en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1ª y 2ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez». Por lo tanto, se observa un injustificado trato diferenciado por parte del legislador fiscal para las prestaciones del sistema público de previsión social y para las prestaciones del sistema privado de previsión social, que, como hemos señalado, se configura como un sistema complementario al primero.

De forma que, en la actualidad y tras la supresión de la mencionada reducción, los incentivos fiscales a la previsión social complementaria se reorientan hacia los instrumentos cuyas percepciones se reciben periódicamente en forma de renta, en tanto que ya no goza de ninguna ventaja fiscal rescatarlo en forma de capital. Asimismo, debe tenerse presente que si el plan de pensiones se rescata en forma de renta el importe que anualmente se ha de declarar es menor que si se rescata en forma de capital, y ello va a determinar, con carácter general, que la base imponible del contribuyente no se eleve excesivamente, incrementando, a su vez, el tipo progresivo de gravamen.<sup>39</sup>

## 7. Conclusiones

---

No cabe duda alguna que los sistemas de previsión social privados cobran cada vez una mayor trascendencia teniendo en cuenta la cuestionable viabilidad del sistema público de previsión social del que son complementarios. De ahí la necesidad de que los poderes públicos incentiven su contratación mediante el establecimiento de incentivos fiscales. Los planes de pensiones constituyen el máximo exponente de tales sistemas e incluso sirven de modelo de la tributación de algunos de ellos. A estos efectos, presentan una regulación dispersa en diferentes normas y, a efectos fiscales, las aportaciones y las contribuciones a los diferentes tipos de planes de pensiones existentes reciben un tratamiento propio tanto para el partícipe como para el promotor, basado en ciertos beneficios fiscales. Así, las contribuciones empresariales se consideran gasto fiscalmente deducible del impuesto personal sobre la renta del promotor. En tanto que las aportaciones y contribuciones gozan de una reducción en la base imponible del IRPF con ciertos límites; de manera que el tratamiento fiscal en este caso consiste, en definitiva, en el diferimiento de la tributación, pues la renta

---

39 En este sentido se pronuncia, entre otros, OLIVER CUELLO, R.: *Los sistemas complementarios de previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», cit., pág. 91. A su vez, NIETO MONTERO añade, con buen criterio, que más grave es «la situación con las percepciones derivadas de los planes individuales y asociados, puesto que al ser su calificación como rendimientos del trabajo una especie de ficción jurídica, se ven privados de la tributación a tipo fijo que les correspondería como renta del ahorro y, por otra parte, no se benefician de la posible reducción como rendimientos del trabajo que podía servir como incentivo a su utilización». (NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, cit., pág. 182).

se somete a gravamen solamente cuando se perciben las prestaciones derivadas de las contingencias previstas.

Las principales cuestiones polémicas en relación con dicho régimen fiscal, entre otras, son la dificultad para calificar las rentas provenientes de sistemas de previsión social como rendimientos del trabajo; la dificultad para calificar como rendimientos del trabajo las prestaciones cuando el perceptor es una persona distinta del partícipe por el fallecimiento del mismo; la doble tributación de las cantidades dotadas en exceso a los planes de pensiones; o la irregularidad de las rentas del trabajo derivadas de las prestaciones percibidas en forma de capital.

Por otro lado, se constata un proceso de reducción progresiva de tales beneficios fiscales, iniciado desde la aprobación de la actual LIRPF. Este proceso ha culminado con la modificación operada en la LIRPF por medio de la LPGE 2021, que ha supuesto una reducción significativa de tales beneficios fiscales, con carácter general, en los planes del sistema individual. Esta reducción previsiblemente tendrá un impacto negativo en la inversión en planes de pensiones, cuando está en duda la sostenibilidad del sistema público de pensiones y precisamente es cuando más debería incentivarse la contratación de planes de pensiones.

Para contrarrestar dicha reducción, por un lado, se ha previsto la futura creación de un fondo público de pensiones articulado a través de planes de empleo de aportación definida y, por otro lado, se ha aumentado la cantidad que se puede aportar a planes de pensiones del sistema de empleo y que son reducibles de la base imponible del IRPF. Ahora bien, habrá que ver si estas medidas son realmente efectivas y se consigue aumentar tanto el número de empresas que suscriben planes de pensiones para sus trabajadores como el volumen de las contribuciones realizadas en un momento como el actual de crisis económica.

## 8. Bibliografía

---

ALMAGRO MARTÍN, C.: Reflexiones sobre los beneficios fiscales en el IRPF por aportaciones y contribuciones a sistemas alternativos de previsión social de mayores, discapacitados y dependientes, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2012.

ALONSO MURILLO, F.: *Tributación de los planes y fondos de pensiones*. McGraw-Hill, Madrid, 1996.

ALONSO MURILLO, F.: *Los sistemas privados de pensiones en la imposición estatal sobre la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades)*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

ALONSO MURILLO, F.: Las aportaciones a los planes de pensiones en la imposición estatal sobre la renta: últimos avances en un tratamiento fiscal favorable al desarrollo de estas instituciones de previsión social complementaria, *Nueva fiscalidad*, n.º 7, 2002.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y APARICIO PÉREZ, A.: Un análisis de la fiscalidad de los sistemas de previsión social, *Revista Universitaria de Ciencias del Trabajo*, n.º 11, 2010.

ANEIROS PEREIRA, J.: Los planes de pensiones de empleo en la Ley 35/2006 del IRPF, *Crónica Tributaria*, n.º 126, 2008.

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *La reducción en la base imponible del IRPF como incentivo fiscal para la promoción de los instrumentos complementarios de previsión social. Algunas cuestiones*, en ARRANZ, C. y SERNA, M. (Coords.): «Estudios de Derecho español y europeo: libro conmemorativo de los primeros 25 años de la Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria». Universidad de Cantabria, Santander, 2009.

ARRIBAS LEÓN, M.: Beneficios fiscales por aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, 2021.

BOKOBO MOICHE, S.: «La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Documentos IEF, n.º 24, 2005.

CALVO VÉRGEZ, J.: *Fiscalidad de los planes de pensiones*. La Ley, Madrid, 2008.

CALVO VÉRGEZ, J.: Fiscalidad de las prestaciones procedentes de planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad, *Diario La Ley*, n.º 7377, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: Fiscalidad de las prestaciones derivadas de los planes de pensiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: «Tratamiento fiscal de las llamadas "prestaciones anómalas" de los planes de pensiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, vol. XXVIII, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: La fiscalidad de los planes de pensiones tras la reforma tributaria, *Actum Fiscal*, n.º 99, 2015.

DELGADO GARCÍA, A.M.: *Aspectos generales del régimen tributario de la previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: Planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados: análisis comparativo de su régimen tributario, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 65, 2004.

GARCÍA HEREDIA, A.: *Las mutualidades de previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

GOROSPE OVIEDO, J.I.: La sostenibilidad de las pensiones públicas y su conexión con los planes de pensiones privados en la Unión Europea, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 157, 2013.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: Fiscalidad de los fondos y planes de pensiones, *Revista de Información Fiscal*, n.º 57, 2003.

LAMOCA PÉREZ, C.: «Los sistemas de previsión social en IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento», *Carta Tributaria*, n.º 14, 2007.

LASARTE ÁLVAREZ, J.: *Planes de pensiones. Reflexiones críticas sobre su régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2021.

LÓPEZ DÍAZ, A.: *Fiscalidad y previsión social. Planes de pensiones y otras operaciones de seguro en la imposición personal sobre la renta (Ley 35/2006)*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

MARCOS CARDONA, M.: *Tributación de los planes y fondos de pensiones*, Universidad de Murcia, Murcia, 2003.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: *Introducción. Concepto y modalidades de previsión*, en AA.VV.: «La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión», Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MONEREO PÉREZ, J.L., OJEDA AVILÉS, A., GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Reforma de las pensiones públicas y planes privados de pensiones*, Laborum, Murcia, 2021.

MORENO GONZÁLEZ, S.: *Los planes de previsión asegurados*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

NIETO MONTERO, J.J.: *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, en *Régimen Tributario de las prestaciones de los planes de pensiones*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

OLIVER CUELLO, R.: *Los sistemas complementarios de previsión social*, en DELGADO, A.M. y OLIVER, R. (Coords.): «Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social», Bosch, Barcelona, 2014.

PABLO VARONA, J.C.: *El régimen fiscal de los planes de pensiones en favor de personas con discapacidad*, Aranzadi, Pamplona, 2020.

PORTILLO NAVARRO, M.J.: Dos nuevos instrumentos para la previsión social complementaria: el plan de previsión social empresarial y el plan individual de ahorro sistemático, *Impuestos*, n.º 9, 2007.

RAMÍREZ, E. y BAUZÁ, M.A.: La nueva fiscalidad de planes y fondos de pensiones y de otros sistemas de previsión social, *Perspectivas del sistema financiero*, n.º 93, 2008.

RANCAÑO MARTÍN, M.A.: Las medidas fiscales de protección a nuestros mayores en el IRPF, *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2008.

RANCAÑO MARTÍN, M.A.: *Los planes de pensiones*, en AA.VV.: «La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión», Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

RUIZ GONZÁLEZ, L.J. y JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, C.: Fiscalidad de los planes de pensiones, *Actum Fiscal*, n.º 139, 2018.



# DERECHO A LA INTIMIDAD Y *BIG DATA* TRIBUTARIOS<sup>1</sup>

---

Eva M.<sup>a</sup> Gil Cruz

Universidad Pontificia Comillas  
(España)

## Title

Right to privacy and tax *big data*

## Resumen

En la esfera del Derecho fiscal, el único requisito exigible de los datos suministrados a la Administración es que posean transcendencia tributaria. Si bien, deberá garantizarse un poder de control sobre los mismos, así como, sobre su uso y destino con la finalidad de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado, y, en nuestro caso particular, del obligado tributario. El objetivo del presente trabajo es un análisis de las peculiaridades que esta rama del derecho ofrece en la protección de datos.

## Palabras clave

Colaboración interadministrativa, transcendencia tributaria, protección de datos

## Abstract

In the field of tax law, the only requirement of the data supplied to the Administration is that they have tax significance. Although, a power of control over them must be guaranteed, as well as, over their use and destination in order to prevent their illicit traffic and harmful to the dignity and right of the affected person, and, in our particular case, of the taxpayer. The objective of this work is an analysis of the peculiarities that this branch of law offers in data protection.

---

1 El presente trabajo se inserta en el proyecto de investigación PID 2019-105959RB-I00 que está llevando a cabo el Departamento de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y que tiene por título «*Audit-S, Trascendencia jurídico-financiera de las auditorías de sostenibilidad mediante la gestión inteligente de datos*» bajo la dirección de la Prof. Dra. D.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz como investigadora principal.

**Keywords**

Inter-administrative collaboration, tax transcendence, data protection

*Fecha de recepción: 4-05-2021 / Fecha de aceptación: 25-05-2021/ Fecha de revisión: 7-06-2021*

Cómo referenciar: Gil Cruz, E.M. (2021). Derecho a la intimidad y *big data* tributarios. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 79-100

## SUMARIO

1. Planteamiento
2. Obtención y tratamiento de los datos tributarios para una eficaz aplicación de los tributos
  - 2.1. Relación entre el derecho a la intimidad económica en el procedimiento inspector tributario y los intereses constitucionalmente relevantes
  - 2.2. Conjunción entre la información tributaria y los derechos y garantías de la protección de datos
3. La colaboración interadministrativa como principio general en el acceso específico de datos tributarios
  - 3.1. Potestad de verificación de las Administraciones Públicas y consentimiento del afectado
  - 3.2. Intercambio interadministrativo de información en materia tributaria
4. Conclusiones y retos futuros en la protección de datos de carácter tributario
5. Bibliografía

## 1. Planteamiento

---

La protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales es un derecho fundamental protegido por el art. 18.4 de la Constitución Española (C.E.) Norma fundamental que fue pionera en el reconocimiento del derecho fundamental a la protección de datos personales cuando dispuso que «la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos».

El Tribunal Constitucional ha determinado que la protección de datos «es un derecho fundamental por el que se garantiza a la persona el control sobre sus datos, cualesquiera datos personales, y sobre su uso y destino, para evitar el tráfico ilícito de los mismos o lesivo para la dignidad y los derechos de los afectados.»<sup>2</sup>

Jurisprudencia, que ha sido completada con la sentencia 292/2000, de 30 de noviembre al señalar el Alto Tribunal, que estamos ante un derecho autónomo e independiente que consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sean los órganos públicos o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también, permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué pudiendo, oponerse a esa posesión o uso.

A nivel internacional, el artículo 8, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 16, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establecen que toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan.

El derecho a la protección de datos se configura, por tanto, como una facultad del ciudadano para oponerse a que determinados datos personales sean usados para fines distintos a aquél que justificó su obtención.

Los principios y normas reguladores de la obtención y tratamiento de los datos que afectan a la intimidad personal deben respetar los derechos fundamentales, en particular, el derecho a la protección de los datos de carácter personal, el cual no es un derecho absoluto, sino que debe considerarse en relación con su función en la sociedad y mantener el equilibrio con otros derechos fundamentales, con arreglo al principio de proporcionalidad.<sup>3</sup>

La evolución jurisprudencial del principio de proporcionalidad ha contribuido a establecer «criterios claros y precisos para determinar la injerencia del

---

2 STC 94/1998, de 4 de mayo. Recurso de Amparo núm. 840/1995. FJ. 4

3 Proporcionalidad que, junto con el principio de calidad, deben ser respetados por el derecho a la protección de datos, incluidos los procedimientos penales. El derecho a la protección de datos es mucho más que un derecho a la autodeterminación informativa, según establece TRONCOSO REIGADA, A. (2020): «Encuesta sobre Protección de Datos Personales» *Realidad Constitucional* (46), 34.

acceso a los datos conservados por la autoridad competente.»<sup>4</sup> De manera que, aquellos datos que no supongan una grave injerencia en la vida privada del obligado tributario, podrán utilizarse con ánimo preventivo de posibles defraudaciones.

Pese a todo, «la rápida evolución tecnológica y la globalización han planteado nuevos retos para la protección de los datos personales. La magnitud de la recogida y del intercambio de datos personales ha aumentado de manera significativa. La tecnología permite que tanto las empresas privadas como las autoridades públicas utilicen datos personales en una escala sin precedentes a la hora de realizar sus actividades. Las personas físicas difunden un volumen cada vez mayor de información personal a escala mundial debiéndose garantizar el control de sus propios datos personales. Hay que reforzar la seguridad jurídica y práctica para las personas físicas, los operadores económicos y las autoridades públicas.»<sup>5</sup>

Por todo ello, el tratamiento en la protección de datos debe estar sujeto a medidas adecuadas y específicas a fin de proteger los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas, ante las inmensas posibilidades que ofrece la inteligencia artificial. El desarrollo de los sistemas informáticos y tecnológicos, en modo alguno, han de suponer un menoscabo de tales derechos y libertades reconocidos constitucionalmente.

A lo largo del presente estudio, vamos a ir analizando los factores y características determinantes en la protección de los datos personales en la esfera del Derecho tributario, el cual cuenta con una serie de particularidades, al tratarse de una relación jurídica entre una Administración pública y particulares que merecen, a nuestro juicio, una especial atención.

---

Descartamos un análisis del principio de proporcionalidad al exceder del objeto de este estudio remitiéndonos a la fecunda doctrina existente al respecto, entre la que cabe destacar en la esfera tributaria a OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015): «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales.» *Revista Quincena Fiscal* (11). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2015/1984. Proporcionalidad que prohíbe una excesiva publicidad de los datos cuando la misma no sea necesaria. ROCA TRIAS, E (2013): «Los principios de responsabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional». *Conferencia Trilateral Italia/Portugal/España*. Publicaciones del Tribunal Constitucional, Roma, octubre 2013, 7 En donde se deja patente que, mientras que en los años 80 del pasado siglo, el principio de razonabilidad y el de proporcionalidad tendieron a configurarse como complementarios, en la actualidad ambos aparecen consolidados. La racionalidad hace referencia a la motivación tanto de decisiones administrativas como judiciales, y la proporcionalidad constituye el sustento más relevante en el control de los derechos fundamentales.

En definitiva, el principio de proporcionalidad representa una garantía constitucional a favor del individuo en AA.VV. (1998): «El principio de proporcionalidad» en BARNES, J (coord.). *Cuadernos de Derecho Público* (5), 49, MEDINA GUERRERO, M. (2011): «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad». *Revista Española de Derecho Constitucional* (2011), 11-29.

4 PESQUERIRA ZAMORA, J.M. (2020): «Diligencias de investigación, cesión de datos y principio de proporcionalidad.» *Revista para el análisis del Derecho* (2020), 87.

5 Considerando 6 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (RGPD).

## 2. Obtención y tratamiento de los datos tributarios para una eficaz aplicación de los tributos

---

### 2.1. Relación entre el derecho a la intimidad económica en el procedimiento inspector tributario y los intereses constitucionalmente relevantes

---

Es evidente, como acabamos de plantear, que ante los nuevos retos tecnológicos y en especial la amplitud de posibilidades que muestra la inteligencia artificial en su utilización por las Administraciones Públicas, el concepto del derecho a la intimidad personal ha tenido que ir configurándose y adaptando a esta nueva realidad. Ha ido evolucionando desde una concepción estática a ir incorporando aspectos dinámicos.<sup>6</sup>

Lo que significa, que no sólo hay en el derecho a la intimidad personal una perspectiva negativa de no intromisión del conocimiento ajeno en el área personal, tanto a particulares como a poderes públicos, sino, también, la no divulgación de los mismos.

Ello lleva aparejado, indudablemente, un cambio en la forma de tutelar este derecho.

De tal forma que, el derecho a la intimidad personal, como cualquier otro derecho, tiene sus restricciones y así, su esfera de protección sucumbirá en aquellos supuestos en los que se manifiesta la existencia de un interés constitucionalmente prevalente al interés de la persona en mantener la privacidad de determinada información.<sup>7</sup>

En otras palabras, como resultado de que el derecho a la intimidad no es absoluto, el mismo habrá de ceder ante intereses constitucionales superiores, siempre que ese recorte sea necesario para lograr un fin constitucional legítimo y, por supuesto, respetando el contenido del mismo.<sup>8</sup>

El art. 31 de la C.E., relativo al sostenimiento de los gastos públicos actúa, precisamente, como límite del art. 18 del mismo texto legal que regula el derecho a la intimidad personal. Es deber de la Administración tributaria conocer la capacidad económica del sujeto pasivo para un reparto equitativo de los gastos públicos.

---

6 NOGUEROLES PEIRO, N. (1986) «La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (52), 560.

7 STC 173/2011, de 7 de noviembre. Recurso de Amparo núm. 5928/2009. FJ. 2

8 Autoras como RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO tratan la cuestión del cumplimiento de la «ley de ponderación», es decir, «cuanto mayor sea el grado de perjuicio del derecho fundamental de que se trate, mayor ha de ser la importancia del cumplimiento del bien, derecho o principio contrapuesto. Esta exigencia forma parte del contenido del principio de proporcionalidad, que, como se sabe, vincula al legislador en el ejercicio de su competencia a la hora de establecer límites en los ámbitos de libertad de los ciudadanos para permitir la satisfacción de otros bienes constitucionalmente amparados.» RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B. (2020): «Tratamiento de datos personales en la lucha contra la pandemia por la COVID-19. Las medidas de excepción y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Administrativo*, (209) <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020/37338

No obstante, la comprobación e investigación de los órganos administrativos debe abarcar, exclusivamente, lo que es esencial para su finalidad, que es comprobar el hecho imponible realizado por el contribuyente e investigar aquella parte del mismo que no ha sido declarada correctamente, o ni tan siquiera ha llegado a declararse.

Para ello la información recabada por los órganos de inspección de tributos debe quedar amparada por el secreto profesional, la confidencialidad y garantizar el principio de proporcionalidad<sup>9</sup>. Han de respetarse un conjunto de garantías procedimentales, fundamentadas en la protección de la intimidad frente a aquellas actuaciones desproporcionadas o abusivas.<sup>10</sup>

Estas garantías deben darse tanto en la obtención por captación de manera directa de los obligados tributarios, como cuando se producen requerimientos de datos a terceros que necesite la Administración tributaria para la aplicación de los tributos, al poder ser reveladoras de una conducta fiscal fraudulenta. Y es que, es precisamente en este último tipo de obtención de información de operaciones pasivas, donde se manifiesta de manera más patente la intimidad personal<sup>11</sup> y en especial la económica.<sup>12</sup>

Tal y como señala NOGUEROLES PEIRO,<sup>13</sup> es necesario un equilibrio entre los arts. 18 y 31 de la C.E., de forma «que ambos artículos adquieran sentido y no se anulen mutuamente». El derecho a la intimidad reconocido en el art. 18 de la C.E. encuentra sus límites en el deber de contribuir según la capacidad económica del sujeto pasivo, si bien, el art. 31 de la C.E. encuentra sus límites en el art. 18 de la C.E.

Así, el deber de terceros de suministrar información tributaria supone una intromisión constitucionalmente legítima en el derecho fundamental a la intimidad del sujeto pasivo al estar justificada en la lucha contra el fraude fiscal y en la protección del citado deber de contribuir. De ello se concluye que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 C.E.), sino también, para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 C.E.»<sup>14</sup>

En definitiva, en base a la normativa analizada, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del obligado tributario con relevancia fiscal frente a la Administración u otros poderes públicos porque, si lo hubiera, se haría imposible toda la labor inspectora y toda actividad de interés general que hubiera de conseguirse a través del deber de sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la C.E.

9 STS de 18 octubre 2012. Recurso de Casación núm. 6322/2010. FJ. 2º

10 STSJ del País Vasco de 17 de diciembre de 2007. Recurso contencioso-administrativo núm. 1338/2005. F.J. 3º

11 NOGUEROLES PEIRO, N (1986): «La intimidad económica...» op. cit, 579.

12 De tal suerte, que los requisitos para el requerimiento de información relativo a movimientos de cuentas bancarias, se fundamentan en la existencia de una previa autorización por parte del director del departamento competente de la AEAT, exigida por el art. 111.3 de la LGT.

13 NOGUEROLES PEIRO, N. (1986): «La intimidad económica...» op. cit, 582.

14 STC 233/2005, de 26 de septiembre Recurso de Amparo núm. 573/2001. FJ.5

## 2.2. Conjunción entre la información tributaria y los derechos y garantías de la protección de datos

---

Resulta evidente que la información que los órganos administrativos obtienen por suministro o captación debe realizarse de forma lícita, leal y transparente (art. 5 RGPD).

Y es, precisamente, en esta cuestión, donde algunos autores<sup>15</sup> sientan el fundamento de la protección de datos de transcendencia tributaria. El debate, entienden ya superado entre el art. 18 y 31 de la C.E., debe centrarse en que tanto la obtención como el tratamiento de la información tributaria se encuentre en armonía con los derechos y garantías de la protección de datos.

Al carecer de eficacia el requisito del consentimiento del obligado tributario en la cesión de sus datos personales, en aras del interés público, el tratamiento de dicha información tributaria por parte de los órganos públicos debe recogerse de manera expresa en una obligación legal y responder al interés general.

La legitimación se encuentra sustentada en el principio de reserva de ley reconocido constitucionalmente en los arts. 31.3 y 133.1 y 2 al cumplir, principalmente, una función garantista del derecho de la propiedad y de la libertad personal frente a las facultades recaudatorias de la Hacienda Pública.

Asimismo, se requiere que la comunicación de datos deba presentarse por escrito y sea suficiente y debidamente motivada al tratarse de autoridades públicas (Considerando 31 RGPD).

Incluso, se exige un requisito ocasional, en el que se especifica la imposibilidad de que esa solicitud de información se refiera a la integridad de un fichero o a la interconexión de varios. Es decir, se debe especificar tanto los datos que esa Administración requiere, como la investigación que con los mismos se va a llevar a cabo.

La facultad de investigar no engloba, por tanto, todos y cada uno de los aspectos de la vida privada, personal y económica, del sujeto pasivo. Lo contrario, supondría admitir inferencias arbitrarias por parte de la Administración tributaria.

No obstante, y a nivel nacional, es de destacar que la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) insiste en si la información recabada resulta ajustada a la finalidad que justifica la cesión de los datos de carácter personal, es decir, si posee «transcendencia tributaria»<sup>16</sup> tal y como exige la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General tributaria (LGT), frente al hecho de que el requerimiento

---

15 OLIVARES OLIVARES, B.D. (2021): «El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del Derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario.» MERINO JARA, I (Dir.). *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed.), La Ley, 159

16 MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): «El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria» *Revista Quincena Fiscal* (8). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\2252. El autor realiza una crítica de las excepciones contempladas a lo largo del articulado de la LGT sobre el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, haciendo especial referencia al art. 95 bis, al que califica como «giro copernicano en esta materia.»

administrativo de solicitud de información sea referido a una pluralidad de operaciones.

La noción de «trascendencia tributaria» debe entenderse como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la C.E.<sup>17</sup>

Se trata de un concepto jurídico indeterminado, no definido en el texto de la norma. Pese a ello, no implica la atribución a la Administración de una potestad discrecional, en cuyo ejercicio disponga de un mayor o menor margen de manobra que le permita optar entre distintas alternativas jurídicas.

Por el contrario, se trata de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a discernir la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama.<sup>18</sup>

Esta cualidad, a la que no acabamos de referir, puede ser:

- a) «Directa»: cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos tipificados en la ley y por ello sometidos a gravamen.
- b) «Indirecta»: cuando la información se refiere a datos marginales, que pueden servir de indicio para rastrear hechos imponibles, presuntamente, no declarados o, declarados de forma incompleta, así como para dirigir la inspección de tributos hacia personas o entidades en un plano secundario a la relación principal. En esta segunda cualidad, la relevancia tributaria no es tan patente como en la directa. Con el fin de poder captar esta clase de datos, sin el amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación,<sup>19</sup> justificando el requerimiento de forma razonada y razonable.<sup>20</sup>

17 SSTs de 12 noviembre 2003. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J., 1º y 2º), 14 marzo 2007. Recurso de Casación núm. 1320/2002 (F.J. 3º), 3 noviembre 2011. Recurso de Casación núm. 2117/2009 (F.J., 3º y 4º) y 28 noviembre 2013. Recurso de Casación núm. 5692/2011 (F.J. 2º y 3º).

18 STS de 22 enero 2015. Recurso de Casación núm. 1889/2012, F.J. 2º

19 A modo ejemplificativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 4 diciembre 2018. (Vocalía segunda, F.J.2º), anuló parcialmente, por insuficiente motivación de la trascendencia tributaria, un requerimiento de información a una compañía de seguros que solicitaba determinadas informaciones «médicas privadas», cuya trascendencia «no resulta ostensiblemente del expediente», pues los datos no evidenciaban la utilidad o el contenido patrimonial de los mismos para la Administración Tributaria.

20 De acuerdo con las SSTs 12 noviembre de 2003, 14 de marzo de 2007. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J. 2º), 3 de noviembre de 2011. Recurso de Casación núm. 1320/2002 (F.J.3º) y 28 de noviembre de 2013. Recurso de Casación núm. 5692/2011 (F.J. 2º). AA.VV. (2003): «Trascendencia tributaria Obligaciones de información: Colaboración social, obligaciones de información y nuevas tecnologías». *Aranzadi Experto Fiscal*. <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. DOC 2003\261. Vid.. sobre la motivación de los actos tributarios entre otros muchos autores, CANO CAMPOS, T. (2006): «Actos administrativos: ejecutividad de los actos, motivación, actos de trámite,» *Revista General de Derecho Administrativo* (13), NAVARRO GONZÁLEZ, B. (2017): *La motivación de los actos administrativos* (1º ed.). Thomson Reuters Aranzadi, GALLLARDO CASTILLO, M.ª. J. (2010): «A vueltas con la motivación de los actos administrativos» *Diario La Ley* (2)

Asimismo, la información solicitada al obligado tributario, además de tener trascendencia tributaria, ha de respetar el «principio de calidad», es decir, ha de ser relevante. Lo contrario, atentaría contra el principio de proporcionalidad «que exige que únicamente se recojan y manipulen los datos estrictamente pertinentes, adecuados y necesarios para llevar a cabo fines concretos y legítimos.»<sup>21</sup>

La Administración tributaria, cuando obtenga datos de carácter personal, deberá englobar el requerimiento de información en el principio de proporcionalidad que inspira toda la actuación administrativa. De manera tal, que como ha puesto de manifiesto el TS, se habrán de limitar los datos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos. Ante el deber de colaboración tributaria no cabe, en consecuencia, las inferencias arbitrarias o desproporcionadas.<sup>22</sup>

Lo transcendental es que los datos para la aplicación de los tributos que se ceden resulten «adecuados, pertinentes y no excesivos.»<sup>23</sup>

Si bien, hay excepciones al respecto. Valga como ejemplo a tales efectos, el caso del suministro de la totalidad de los procesos tramitados por un Juzgado incorporando, no sólo los profesionales que participan en los mismos (abogados y procuradores), sino también, la de los interesados, tipo de procedimiento y cuantía litigiosa. En tal supuesto, a menos que se realizase una motivación adicional de la trascendencia tributaria de la multiplicidad de datos solicitados, dicha cesión sólo debería referirse a los datos identificativos del procedimiento (número de autor y tipo de procedimiento) y de los abogados y procuradores que intervengan en el mismo.<sup>24</sup> Todo ello, sin olvidar el art. 230 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en el que se exige la confidencialidad, privacidad y seguridad de los datos de carácter personal que se contengan en el ejercicio de la función jurisdiccional por el órgano que la ejerce.

En definitiva, la manera en que deban ejercerse el derecho fundamental a la autodeterminación informativa,<sup>25</sup> sólo puede excepcionarse por intereses públicos o privados con mayor respaldo constitucional que el del derecho a la autodeterminación informativa.

---

21 Exceso de información que deriva de la situación en que la misma se encuentra regulada. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.<sup>a</sup>. E. (2019): «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios» *Revista Quincena Fiscal* (22). <https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>, BIB 2019\10294.

22 De modo que, por ejemplo, no se puede reducir las facultades de la Inspección a las informaciones necesarias para las estimaciones directa o indirecta de las bases tributarias. El TS recuerda que, para justificar, y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética. *Vid.* STS 29 de julio de 2000. Recurso de Casación núm. 7162/1995 (F.J. 3º).

23 AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0047/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

24 AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0026/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

25 La autodeterminación informativa, recogida en el apartado 4 del art. 18 de la C.E., consiste en el derecho de todos los ciudadanos a conocer dónde, por quiénes y cuáles datos se recogen por medio de la informática, referentes a nuestras vidas privadas, y a proteger esos datos de un uso indebido.

El carácter reservado de los datos tributarios y del deber de confidencialidad que se debe guardar respecto de los mismos, tal y como ha manifestado el TC,<sup>26</sup> en unos casos trata de proteger el derecho a la intimidad de los administrados, mientras que en otros se pretende la protección de intereses patrimoniales o mercantiles.

### 3. La colaboración interadministrativa como principio general en el acceso específico de datos tributarios

---

#### 3.1. Potestad de verificación de las Administraciones Públicas y consentimiento del afectado

---

Como acabamos de exponer, únicamente, los datos con transcendencia tributaria serán los que el obligado tributario o un tercero deberá proporcionar a los órganos administrativos para la correcta aplicación de los tributos. Y aunque en algunos casos la catalogación de «transcendencia tributaria» no está clara,<sup>27</sup> en atención a la indeterminación de tal concepto, estos datos personales quedan afectos a finalidades concretas que son los que justificaron su obtención y tratamiento.

La piedra angular de la administración electrónica, lo constituye el principio de «una sola vez» mediante el cual, los afectados tiene derecho a no aportar documentos o datos que la propia Administración pueda generar o que ya hubiesen aportado con anterioridad y se encuentren en poder de los órganos públicos.<sup>28</sup>

Pues bien, para habilitar la consulta de los datos o documentos entre las distintas Administraciones es necesario, que el interesado preste su consentimiento. El mismo se entendía otorgado siempre que, o bien no constase su oposición expresa, o bien que en virtud de una norma legal no se requiriese dicho consentimiento. Así, en la esfera tributaria, la cesión de datos de carácter per-

---

El TC en sentencia 94/1998, de 4 de mayo (F.J. 6º) estableció que el referido precepto constitucional «no sólo entraña un específico instrumento de protección de los derechos del ciudadano frente al uso torticero de la tecnología informática, sino que consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona... pertenezcan o no al ámbito más estricto de la intimidad». Por su parte, MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C afirman que «este derecho se construye a partir de la noción de intimidad, vie privé, privacy y se encamina fundamentalmente a dotar a las personas de cobertura jurídica frente al peligro que supone la informatización de sus datos personales: es, pues, respuesta a exigencias concretas de la convivencia actual. Se plantea, por tanto, como una cuestión previa su diferenciación del derecho a la intimidad.» en MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C. (1995): «El derecho de autodeterminación informativa como derecho de la personalidad o derecho fundamental» *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 5 file:///C:/Users/Mio/Downloads/11633-Texto%20del%20art%C3%ADculo-11714-1-10-20110601.PDF

26 STC 106/1998 de 18 mayo. Recurso de Amparo núm. 3663/1996. FJ. Único

27 Se puede consultar al respecto, la Res. TEAC 4 de diciembre de 2018. Vocalía segunda (F.J. 2º), STSJ Galicia 31 de octubre de 2002. Recurso contencioso-administrativo núm. 7656/1998 (F.J.4º), STS 12 de diciembre de 2003. Recurso de Casación núm. 4783/1998 (F.J. 2º)

28 Arts. art. 34.1.h) de la LGT y 28.2 y 53.1.d) de la LPACAP

sonal por parte del afectado a la Administración no requerirá de su consentimiento tal y como establece el art. 94 de la LGT.

Por tanto, bastaba con el consentimiento tácito lo cual es contrario a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (RGPD).<sup>29</sup>

En la actualidad, en el art. 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), se ha eliminado la necesidad de recabar el consentimiento tácito o expreso, estableciéndose como único requisito para la consulta de los datos que el interesado no se oponga a la misma.

Aunque tal oposición no tendrá validez alguna cuando la aportación del documento se exija como resultado del ejercicio de las potestades sancionadoras o de inspección.

La gestión del derecho de oposición al que hace referencia el art. 28 de la LPACAP (modificado por LOPDGDD) debe ponerse en relación con el art. 21 RGPD. Es decir, el derecho de oposición se podrá ejercitar por motivos relacionados con la situación particular del interesado e ir acompañado de la argumentación necesaria justificando la causa del mismo.

De lo que se deduce, que la Administración que solicite los datos deberá realizar, en virtud de una obligación legal, un fin de interés público o en el ejercicio de los poderes públicos.

Los órganos administrativos tienen la obligación de informar al afectado de los datos que van a ser consultados y del derecho de oposición que le asiste. A su vez, están facultados para comprobar y verificar la exactitud de los datos aportados.

Únicamente, en aquéllos supuestos en que pueda ser necesaria la consulta, la cesión o comunicación de datos de naturaleza tributaria, es preciso incluir una cláusula en el que el interesado autorice su consulta por parte de la Administración actuante a la Administración cedente de los datos y responsable de estos.

### 3.2. Intercambio interadministrativo de información en materia tributaria

---

La LOPD no permite la comunicación indiscriminada de datos personales entre Administraciones públicas, sino que la misma ha de realizarse cumpliendo todas las garantías previstas legalmente.

---

<sup>29</sup> El RGPD define consentimiento como «la manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la cual el interesado acepta, mediante una clara acción afirmativa, el tratamiento de sus datos personales» (art. 4.11).

Centrándonos en la consulta, cesión o comunicación de datos de naturaleza tributaria entre las Administraciones, hemos de señalar, que de conformidad con lo dispuesto en el art. 53.1 C.E., los límites al derecho a consentir la cesión de los datos con una finalidad distinta para los que fueron recabados están sometidos al principio de reserva de ley.

Precepto que, tal y como pone de manifiesto GARCÍA ENTERRÍA, no constituye una simple reiteración del artículo 9.1 (según el cual todos los poderes públicos, como los ciudadanos, «están sujetos a la Constitución»), sino que «obliga a concluir que el artículo 53.1 ha querido añadir un plus para la regulación constitucional de los derechos fundamentales, plus que consiste, justamente, en que tal regulación tiene el carácter de Derecho directamente aplicable, sin necesidad del intermedio de una Ley.»<sup>30</sup>

Lo que no es obstáculo, para afirmar que habrá de cumplir con los restantes requisitos derivados de la jurisprudencia constitucional. Principalmente, basarse en bienes de dimensión constitucional y respetar las exigencias del principio de proporcionalidad.

Cada Comunidad Autónoma le corresponde la aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas. Todo lo cual, se llevará a efecto sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, en particular, cuando así lo exija la naturaleza del tributo (art. 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA).<sup>31</sup>

De lo que se deriva que, las Administraciones estatal y autonómicas, deberán, colaborar en la aplicación de los tributos. Precizando el apartado 2 letra a) del art. 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que dichas Administraciones se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten.

30 GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (2006): «El valor normativo de la Constitución Española». *Estudios y Comentarios Legislativos*. Civitas, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2006/3097.

31 La Ley de Financiación CCAA 2009 «contempla en términos imperativos la delegación de las funciones de aplicación y sancionadora en relación con los impuestos totalmente cedidos a que se refiere la letra A) del artículo 26.1 de la Ley de financiación CCAA 2009: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, «ISD»), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, «ITPAJD»), los Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, «IEDMT») y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, «IVMDH»)). CORDERO GONZÁLEZ, E. M.<sup>a</sup> y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2011): «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas» *Revista Quincena Fiscal* (13 y 14). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2011/959. A tenor de la necesaria coordinación e intercambio de información recíproca para los mecanismos de control sobre impuestos cedidos es de destacar el estudio que realiza RUIZ ALMENDRAL, V.: «Diez preguntas sobre los impuestos cedidos.» en *Revista Quincena Fiscal* (17). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2004/1658

De tal suerte que, cuando la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para otras Administraciones, de conformidad con el art. 58<sup>32</sup> de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, deberán ceder tales datos entre ellas y al propio obligado tributario facilitarle los datos actualizados.

En base a lo cual, y apoyándonos en la reciente sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio, podemos distinguir los siguientes grados de colaboración en el intercambio de información de naturaleza tributaria para la aplicación de los tributarios. A saber:

- a) *Intercambio de información entre la Administración tributaria del Estado y la de las Comunidades Autónomas*, siempre que su finalidad sea la aplicación de los tributos de los que sea competente cada ente público territorial (art. 19.1 y 2 LOFCA)
- b) *Cesión de datos a un ente supramunicipal y no a cada ayuntamiento.*

Bien sea porque los ayuntamientos deleguen las facultades de aplicación de los tributos en entes locales supranacionales,<sup>33</sup> o bien en base al principio de colaboración para el ejercicio de dichas facultades (art. 8 TRLHL), las Administraciones tributarias de los entes locales, tienen la obligación de intercambiar información con el resto de Administraciones tributarias teniendo presente la lista tasada de excepciones al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria del art. 95 LGT. Precepto con un marcado acento finalista como pone de manifiesto FERNÁNDEZ AMOR al establecer las garantías de la cesión de datos tributarios mediante la vía de la restricción.<sup>34</sup>

Y es que, como pone de relieve GARCÍA DE PABLOS «el derecho de acceso a la información tributaria constituye un derecho constitucional que abre el acceso equitativo a la información fiscal, como garantía del sistema tributario justo que predica nuestro texto constitucional.»<sup>35</sup>

- c) *Cesión de datos fiscales actualizados de la Administración tributaria autónoma al propio obligado tributario*, proporcionados o no por la Administración tributaria estatal, para que aquél aplique los tributos que la Comunidad gestiona. El TC entiende que no implica la vulneración del carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributa-

---

32 Precepto analizado pormenorizadamente en la STS de 26 noviembre de 2020. Recurso de Casación núm. 4264/2018. F.J.3º

33 Ex. art. 7.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

34 El autor aboga por una revisión del art. 95.1 de la LGT con el fin de «agilizar los principios de colaboración y coordinación y mejorar con ello la eficacia y la eficiencia en las actuaciones de los órganos administrativos», FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (4). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2010\171.

35 GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal.» en *Revista Quincena Fiscal* (19). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\80456.

ria, requisito imprescindible en atención al ex art 149.1.1 y art. 18.1 y 4 de la C.E., así como, al art. 95.1 de la LGT.

Entre los deberes y obligaciones de la Administración tributaria se encuentra el deber de habilitar al obligado tributario el acceso a los datos fiscales propios actualizados de los que disponga.

La referida obligación se amplía en relación con los datos sobre aquellos tributos gestionados por la Administración estatal y que se encuentran en poder de la Administración autonómica debido a los intercambios de información en materia tributaria.

Indudablemente, en todos y cada uno de los supuestos analizados, en base al derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, los órganos administrativos de la Hacienda pública deben guardar reserva de los datos de naturaleza tributaria que hayan obtenido.

La C.E. garantiza el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios con independencia del ente público territorial que ejerza la facultad de obtención de información tributaria.

Los requisitos para considerar que se respeta la protección de datos tributarios y que, por tanto, es posible la cesión entre Administraciones, en especial de distinto rango territorial, son:

- 1.- «La Administración pública supramunicipal que por obligación de competencias o encargo de gestión realizados por ayuntamientos desarrolla las funciones de aplicación de los tributos propios de esos ayuntamientos es Administración tributaria cedente.
- 2.- La información tributaria susceptible de ser cedida debe haber sido obtenida por la Administración tributaria cedente.
- 3.- La Administración tributaria cesionaria deberá destinar la información que le proporcione la Administración tributaria cedente al cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias (art. 95.1.b) LGT).»<sup>36</sup>

A través, de la investigación o indagación de los datos personales de carácter económico, se puede tener acceso a la zona más estricta de la vida privada o, lo que es lo mismo, a «los aspectos más básicos de la autodeterminación personal del individuo»,<sup>37</sup> de ahí su imperiosa protección.

<sup>36</sup> STC 65/2020, de 18 de junio. Recurso de Inconstitucionalidad núm. 4362/2017. F.J. 15°

<sup>37</sup> SSTC 85/2003, de 8 de mayo. Recurso de Amparo núm. 2589/2003 (F.J. 21°) y 99/2004, de 27 de mayo. Recurso de Amparo núm. 3293/2004 (F.J. 13°).

#### 4. Conclusiones y retos futuros en la protección de datos de carácter tributario

---

En la actualidad los datos masivos que se manejan se caracterizan tanto por la variedad de fuentes como por su naturaleza.

Las posibilidades que ofrecen los macro datos podrán ser aprovechados, íntegramente, tanto por el sector privado como por el público si la confianza en esas tecnologías se garantiza mediante la estricta observancia de los derechos fundamentales y el cumplimiento de la legislación vigente sobre la protección de datos de la Unión Europea.<sup>38</sup>

La transparencia y la correcta información al público son fundamentales para generar la confianza de los ciudadanos y la protección de los derechos individuales.<sup>39</sup>

Y en esta tarea los principios constitucionales deben ser orientadores de las futuras respuestas que se den a los macro datos y al tratamiento de esos datos mediante los sistemas de inteligencia artificial.<sup>40</sup>

Para tal noble propósito, en la Unión Europea se aboga por establecer mecanismos proactivos y preventivos, en lugar de reactivos; es decir, que el respeto

---

38 Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2017, sobre las implicaciones de los macro datos en los derechos fundamentales: privacidad, protección de datos, no discriminación, seguridad y aplicación de la ley (2016/2225(INI).

39 Con el ánimo de profundizar en la transparencia tributaria se puede consultar entre otros a GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y ...» op. cit. en *Revista Quincena Fiscal* (19), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2016\80456, CORONAS VALLE, D. (2018): «Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS», *Revista Aranzadi Doctrinal* (11). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\14694, FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2018): «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva» *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (9). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12610.

40 Sobre el tema del tratamiento de datos por la inteligencia artificial se pueden consultar, entre otros muchos, AA.VV. (2020): *Fiscalidad e Inteligencia artificial* en SERRANO ANTÓN, F.(coord.) Thomson Reuters Aranzadi (1ª ed.) [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&sruid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&docguid=14d9b89505f511ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=Administración tributaria y contribuyentes en la era digital](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&sruid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&docguid=14d9b89505f511ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=Administración tributaria y contribuyentes en la era digital) BIB 2020\9174. AA.VV. (2019): *Nuevas tecnologías y derecho* en SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, A (Dir.) (1ª ed.), Juruá, Juruá Editorial - Nuevas Tecnologías y Derecho (editorialjuru.com) SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): «La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario.» (12). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\5802. BELDA REIG, I. (2020): «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta.» en *Revista Quincena Fiscal* (20). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020\37097. SOLER ROCH. M.ª T. (2019): «Los retos tributarios del siglo XXI». *Revista Española de Derecho Financiero* (183) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\8152. OLIVER CUELLO, R. (2018):« Análisis de los derechos de los obligados en la Administración electrónica.» *Revista Quincena Fiscal* (18). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12479.

a la privacidad se integre desde el momento de la obtención, captación y tratamiento de datos.<sup>41</sup>

La protección de datos debe realizarse, tal y como señala el art. 25 del RGPD, en el momento de determinar los medios de tratamiento como el propio tratamiento. Por tanto, el responsable del mismo, deberá adoptar las medidas técnicas y organizativas apropiadas que garanticen los principios de dicha protección, así como, la minimización de datos e integrar las salvaguardias necesarias en dicho tratamiento y, de esta manera, asegurar los derechos de los interesados.

De la misma manera que, la transparencia debe ser clara en ambas direcciones de toda relación jurídica, el particular tiene el derecho a conocer toda la información relativa a sus datos personales con la que cuentan los órganos públicos de una forma accesible, concisa y de fácil manejo. Así como, no aportar aquellos datos y documentos que obren en poder de la Administración actuante.

Pero los órganos de la Administración, cuando obtienen información de los obligados tributarios, en más ocasiones de las deseadas, no pueden acceder a los algoritmos de la inteligencia artificial que ellos utilizan en sus funciones administrativas.<sup>42</sup>

Sería loable y necesario, abordar la comprensión de los principios y la lógica de cómo funcionan los algoritmos y los procesos de toma de decisiones automatizadas y cómo interpretarlos de forma significativa.

Se trata, en definitiva, de conocer los tratamientos que se han dado a los datos personales obtenidos del obligado tributario, qué información concreta se ha obtenido y cuál va a ser la utilidad que a la misma se la dé.

Así, cuando se adopten decisiones automatizadas que afecten al interesado, el mismo debe ser informado de ello y del procedimiento que se le ha dado a los datos captados o suministrados para la adopción de la decisión automática.<sup>43</sup>

Por tanto, el obligado tributario no sólo debe conocer los datos que están utilizando los órganos administrativos y el tratamiento que se está dando a los mismos, sino también, y en base al art. 15.1.h) del RGPD, las consecuencias que de ello se derivan, poniendo especial empeño en aquella información que más ha incidido en la decisión final. Lo contrario, generaría inseguridad jurídica para

---

41 COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA. Una aproximación a su tratamiento jurídico de los derechos fundamentales» en *DILEMATA* (24), 139.

42 COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA...» op. cit, 142.

43 Así, entre las Directrices sobre decisiones individuales automatizadas y elaboración de perfiles a los efectos del RGPD (adoptadas el 3 de octubre de 2017 y revisadas el 6 de febrero de 2018) una de las prioridades a conocer por el interesado es, de la totalidad de datos con los que cuenta el responsable del tratamiento de datos, aquéllos que han sido utilizados en el algoritmo para adoptar la decisión automatizada y la justificación de la utilización de los mismos y no de otros.

Incluso en algunos supuestos será necesario explicar «cómo los inputs (datos personales del particular) se transforman en determinado resultado para la configuración del algoritmo (decisión automatizada)», tal y como manifiesta PALMA ORTIGOS, A. (2019): «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos», *Revista General de Derecho Administrativo* (50), 24.

el administrado, a la vez que pondría en peligro el derecho a la tutela judicial efectiva.

Al obligado tributario debe asistirle la posibilidad efectiva de completar o rectificar la información que afecte a su intimidad personal y que obre en poder de la Hacienda Pública. Así como, conocer de dónde y cómo se recaban los flujos de datos.<sup>44</sup>

Está vía conduciría, como poníamos de manifiesto anteriormente, a una mayor transparencia en los datos y la información que contienen los sistemas de macro datos, y en base a la cual, la Administración cuantifica la cuota tributaria.

Y es que, en el caso particular de la obligación tributaria, las garantías al respeto del derecho fundamental de la intimidad económica, dependen en gran medida del acreedor de la obligación. Esto es, de la Hacienda Pública.

El hecho de canalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respetando el derecho fundamental del art. 18 de la C.E. mediante graves sanciones tributarias deja entrever que su regulación legal es fragmentaria y requiere de una mayor elaboración.<sup>45</sup>

Cuando la Administración tiene que llevar a cabo una injerencia en la esfera de los derechos fundamentales (tanto de los de carácter especial, como la inviolabilidad del domicilio y la correspondencia, como del derecho fundamental de carácter general de la intimidad) se exige la intervención judicial.

De ahí, que AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA considere, en base al razonamiento anterior, que la garantía para el afectado no se puede realizar por la única vía de la imposición de graves sanciones, sino que, la Administración tributaria debería obtener una previa autorización judicial para cada supuesto referida a los datos de información tributaria y de la proyección fiscal de la intimidad personal económica.

De esta manera, y en palabras del propio autor, «esas resoluciones judiciales aparecerán como pronunciamientos imparciales sobre los datos, que en cada caso, se pretendiese que quedasen a disposición de la Administración tributaria.»<sup>46</sup>

Con todo, la información revelada por los análisis de los macro datos no ofrece una visión general, objetiva e imparcial de ninguna materia, y menos en la tributaria, donde las valoraciones, los conceptos jurídicos indeterminados, las interpretaciones ambiguas de la norma jurídica y la continua modificación de la normativa tributaria caracterizan a esta área del Derecho.<sup>47</sup>

---

44 ARELLANO TOLEDO, W. (2019): «El derecho a la transparencia algorítmica en big data e IA» en *Revista General de Derecho Administrativo* (50), 24.

45 AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A (1985): «De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil* (17), 113 y 118.

46 AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A. (1985): «De nuevo en torno...» op. cit, 122.

47 RIBES RIBES, A. (2020): «La inteligencia artificial al servicio del compliance tributario.» *Revista Española de Derecho Financiero* (188), 127.

Por ello los análisis predictivos basados en macro datos únicamente pueden ofrecer una probabilidad estadística y, por ello, no pueden predecir siempre con precisión la conducta individual.<sup>48</sup>

## 5. Bibliografía

---

AA.VV. (2003): «Trascendencia tributaria Obligaciones de información: Colaboración social, obligaciones de información y nuevas tecnologías.» *Aranzadi Experto Fiscal*. <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. DOC 2003\261.

AA.VV. (2020): *Fiscalidad e Inteligencia artificial* (Coord. SERRANO ANTÓN, F.) (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi. [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&srguid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&doc-guid=I4d9b89505f5111ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?redirect=true&srguid=i0ad6adc600000179276d091b4778fee0&marginal=BIB\2020\9174&doc-guid=I4d9b89505f5111ea97e9bd0cd5deb442&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=)

AA.VV. (2019): *Nuevas tecnologías y derecho* (SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, A Dir.) (1ªed) Juruá, <https://editorialjuruu.com/product.php?id=28188>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0047/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2014): Informe 0026/2014 del Gabinete Jurídico. <https://www.aepd.es/es/informes-y-resoluciones/informes-juridicos>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS (2021): Orientaciones para la aplicación de la disposición adicional octava y la disposición final de la LOPD. <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-02/orientaciones-aplicacion-disposicion-a8-f12.pdf>

AGUILAR-FERNÁNDEZ HONTORIA, J.A (1985): «De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria.» *Revista de Derecho Bancario y Bursátil* (17).

ARELLANO TOLEDO, W. (2019): «El derecho a la transparencia algorítmica en big data e IA.» *Revista General de Derecho Administrativo* (50).

---

48 El Parlamento Europeo propone para evitar esta visión sesgada de la realidad la necesidad de normas científicas y éticas estrictas para gestionar la recopilación de datos y valorar los resultados de esos análisis. Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2017, sobre las implicaciones de los macrodatos en los derechos fundamentales privacidad, protección de datos, no discriminación, seguridad y aplicación de la ley (2016/2225(INI).

AA.VV. (1998): «El principio de proporcionalidad» en BARNES, J (coord.). *Cuadernos de Derecho Público* (5).

BELDA REIG, I. (2020): «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta.» *Revista Quincena Fiscal* (20). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2020\37097.

CANO CAMPOS, T. (2006): «Actos administrativos: ejecutividad de los actos, motivación, actos de trámite.» *Revista General de Derecho Administrativo* (13).

CORDERO GONZÁLEZ, E. M.<sup>a</sup> Y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (2011): «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas.» *Revista Quincena Fiscal*. (13 y 14). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2011\959.

CORONAS VALLE, D. (2018): «Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS.» *Revista Aranzadi Doctrinal* (11) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2018\14694

COTINO HUESO, L. (2017): «Big data e IA. Una aproximación a su tratamiento jurídico de los derechos fundamentales.» *DILEMATA* (24)

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (4). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2010\171.

FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2018): «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva.» *Revista de Fiscalidad internacional y Negocios Transnacionales* (9), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true>. BIB 2018\12610.

GALLARDO CASTILLO, M.<sup>a</sup> J. (2010): «A vueltas con la motivación de los actos administrativos.» *Diario La Ley* (2)

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (2006): «El valor normativo de la Constitución Española». *Estudios y Comentarios Legislativos*. (1ª ed.) Civitas, <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2006/3097.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2016): «La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal.» *Revista Quincena Fiscal* (19). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\80456.

MEDINA GUERRERO, M. (2011): «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Constitucional* (9)

MENÉNDEZ MORENO, A. (2016): «El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria.» *Revista Quincena Fiscal* (8). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2016\2252.

MILLA SALAS, F. y PERALTA ORTEGA, J.C. (1995): «El derecho de autodeterminación informativa como derecho de la personalidad o derecho fundamental» *Cuadernos de Estudios Empresariales* (5) file:///C:/Users/Mio/Downloads/11633-Texto%20del%20art%C3%ADculo-11714-1-10-20110601.PDF

NAVARRO GONZÁLEZ, B. (2017): *La motivación de los actos administrativos* (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi

NOGUEROLLES PEIRO, N. (1986): «La intimidad económica en la doctrina del TC.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (52).

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015): «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales.» *Revista Quincena Fiscal* (11) <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2015/1984.

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2021): «El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del Derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario» en MERINO JARA, I (Dir.). *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed.). La Ley.

OLIVER CUELLO, R. (2018): «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica.» *Revista Quincena Fiscal* (18). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2018\12479.

PALMA ORTIGOS, A. (2019): «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos» *Revista General de Derecho Administrativo* (50)

PESQUERIRA ZAMORA, J.M. (2020): «Diligencias de investigación, cesión de datos y principio de proporcionalidad». *Revista para el análisis del Derecho* (4).

RIBES RIBES, A. (2020): «La inteligencia artificial al servicio del "compliance tributario".» *Revista Española de Derecho Financiero* (188).

ROCA TRIAS, E.(2013): «Los principios de responsabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional». *Conferencia Trilateral Italia/Portugal/España*. Publicaciones del TC, Roma, octubre 2013

RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B. (2020): «Tratamiento de datos personales en la lucha contra la pandemia por la COVID-19. Las medidas de excepción y el principio de proporcionalidad.» *Revista Española de Derecho Administrativo* (209), <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2020/37338

RUIZ ALMENDRAL, V. (2004): «Diez preguntas sobre los impuestos cedidos.» *Revista Quincena Fiscal* (17). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2004\1658

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): «La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario.» *Revista Quincena Fiscal* (12). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\5802.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.<sup>a</sup> E. (2019): «La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios.» *Revista Quincena Fiscal* (22). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\10294.

SOLER ROCH. M.<sup>a</sup> T. (2019): «Los retos tributarios del siglo XXI». *Revista Española de Derecho Financiero* (183). <https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all&stnew=true> BIB 2019\8152.

TRONCOSO REIGADA, A. (2020): «Encuesta sobre Protección de Datos Personales». *Teoría y Realidad Constitucional* (46).

# FINANCING THE EU BUDGET THROUGH TAX-BASED RESOURCES: WHAT ARE THE MOST REASONABLE OPTIONS FROM A LEGAL-TECHNICAL PERSPECTIVE?

---

Edoardo Traversa

*Full Professor of Tax Law, UCLouvain  
(Belgium)*

## Título

Financiando el presupuesto europeo a través de recursos basados en los impuestos: ¿cuáles son las opciones mas viables desde una perspectiva legal y técnica.

## Resumen

Esta contribución se divide en tres partes. En primer lugar, aborda la razón por la que el debate sobre la reforma de los recursos propios de la UE basados en los impuestos es importante hoy en día. No es sólo una cuestión de calendario y de la necesidad de compensar el coste del programa de recuperación de la UE. Hay otras cuestiones pendientes desde hace años, a veces décadas, que justifican que se abra de nuevo este debate. A continuación, se discuten cuestiones jurídico-constitucionales, como la base jurídica adecuada para reformar los recursos propios de la UE basados en los impuestos. El art. 311 del TFUE, que confía a la UE la capacidad de financiarse con recursos propios autodefinidos y no con meras contribuciones voluntarias de los Estados miembros, como otras organizaciones internacionales más tradicionales, no es, en efecto, adecuado para adoptar instrumentos jurídicos en el ámbito de la política fiscal y la armonización fiscal, que se regulan por otras disposiciones, con otros procedimientos. La tercera parte es una pequeña contribución política desde una perspectiva jurídica al debate sobre las diferentes opciones de nuevos impuestos de la UE que están sobre la mesa.

## Palabras clave

Impuesto de la UE, reforma, base legal, recursos propios, política fiscal y armonización fiscal.

### Abstract

This contribution is divided into three parts. First, it addresses the reason why the debate on the reform of EU tax-based own resources is important today. It is not just a matter of timing and of the need to compensate for the cost of the EU recovery program. There are other issues that have been pending for years, sometimes decades now, that justify opening this debate again. Then, it discusses legal-constitutional issues, such as the appropriate legal basis to reform EU tax-based own resources. Art. 311 TFEU, which entrusts the EU with the capacity to be funded by self-defined own resources and not by mere voluntary contributions of Member States, like other, more traditional, international organisations, is indeed not suitable to adopt legal instruments in the area of tax policy and tax harmonization, which are regulated by other provisions, with other procedures. The third part is a small policy contribution from a legal perspective to the discussion of the different options of new EU taxes on the table.

### Keywords

EU tax, Reform, Legal basis, own resources, tax policy, tax harmonization.

*Fecha de recepción: 30-08-2021 / Fecha de aceptación: 2-09-2021*

Cómo referenciar: Traversa, E. (2021). Financing the EU budget through tax-based resources: what are the most reasonable options from a legal-technical perspective? *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 101-115

## **SUMARIO**

1. Introduction
2. Constitutional reasons to reform of the own resources system
3. Legal basis for tax-based own resources
  - 3.1. Legal basis and typology of EU own-resources
  - 3.2. Interaction with existing EU legal basis in taxation matters
4. Assessment of potential options

## 1. Introduction

---

Last year, a group of European professors drafted a manifesto on the necessity of finding a better democratic way of financing the EU budget. The manifesto proposed to address the European financial crisis brought on by the COVID pandemic by acknowledging that the current EU budget is not only inadequate to support economic and social progress and by advocating the creation of genuine EU taxes<sup>1</sup>. The creation of genuine European taxes by EU institutions, whose revenues would flow in the EU budget although desirable in the long term would however require a major overhaul of the EU Treaties, by granting the EU level a constitutional power to tax and would de facto but also *de iure* transform the European Union is a fully-fledged federation, like the United States of America. This perspective appears today to be a long shot. However, there is also space within the current Treaty framework for a broader range of less radical options for reform, through which the proportion of EU own resources deriving from tax-based revenues would be significantly increased. Genuine EU taxes are not indeed the only way to make the own-resources system more dependent on tax resources and on this premise, the recent developments at the EU level as to the adoption of a new multiannual financial framework for the period 2021-2027 and the NextGeneration EU instrument leave some room is for caution optimism.

When addressing the topic of EU Taxes from a legal perspective, it is important from the outset to distinguish between two situations. On the one hand, it may refer to the creation of genuine European taxes by EU institutions, whose revenues would flow in the EU budget. This would require a major overhaul of the EU Treaties, by granting the EU level a constitutional power to tax and would de facto but also *de iure* transform the European Union is a fully-fledged federation, like the United States of America. On the other hand, it may also refer to a broader range of options for reform, within the current Treaty framework, though which the proportion of EU own resources deriving from tax-based revenues would be significantly increased. Genuine EU taxes are not indeed the only way to make the own-resources system more dependent on tax resources and on this premise, the recent developments at the EU level as to the adoption of a new multiannual financial framework for the period 2021-2027 and the NextGeneration EU instrument leave some room is for caution optimism.

This contribution is divided into three parts. First, it addresses the reason why the debate on the reform of EU tax-based own resources is important today. It is not just a matter of timing and of the need to compensate for the cost of the EU recovery program. There are other issues that have been pending for years, sometimes decades now, that justify opening this debate again. Then, it discusses legal-constitutional issues, such as the appropriate legal basis to reform EU tax-based own resources. Art. 311 TFEU, which entrusts the EU with the capacity

---

1 European Solidarity Requires EU Taxes – letter for EATLP members. April 2020. At: <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScrDADzE69yLSceQKGdYUGohlcl2wRiAdIgJHczNKnT8-oEPA/viewform>

to be funded by self-defined own resources and not by mere voluntary contributions of Member States, like other, more traditional, international organisations, is indeed not suitable to adopt legal instruments in the area of tax policy and tax harmonization, which are regulated by other provisions, with other procedures. The third part is a small policy contribution from a legal perspective to the discussion of the different options of new EU taxes on the table.

## 2. Constitutional reasons to reform of the own resources system

So why should one discuss the reform of tax-based own resources now? A first reason is conjectural. The NextGeneration EU program was politically approved, together with the new multiannual financial framework 2021-2027, after a marathon of negotiation in July 2020 and finally adopted on 17 December 2020<sup>2</sup>. To finance this programme, the EU Commission will issue bonds up to 750 billions €. The repayment of NGEU will required additional own resources to the EU budget.

According to the 2020/2053 decision on own resources<sup>3</sup> :

*«The economic impact of the COVID-19 crisis underlines the importance of ensuring that the Union has sufficient financial capacity in the event of economic shocks. The Union needs to provide itself with the means to attain its objectives. Financial resources on an exceptional scale are required in order to address the consequences of the COVID-19 crisis without increasing the pressure on the finances of the Member States at a moment where their budgets are already under enormous pressure to finance national economic and social measures in relation to the crisis. An exceptional response should therefore take place at Union level. For that reason, it is appropriate to empower the Commission on an exceptional basis to borrow temporarily up to EUR 750 000 million in 2018 prices on capital markets on behalf of the Union. Up to EUR 360 000 million in 2018 prices of the funds borrowed would be used for providing loans and up to EUR 390 000 million in 2018 prices of the funds borrowed would be used for expenditure, both for the sole purpose of addressing the consequences of the COVID-19 crisis.»*

As a consequence, *«to bear the liability related to the envisaged borrowing of funds, an extraordinary and temporary increase in the own resources ceilings is necessary.»* However, since the funds borrowed will have to be reimbursed, other measures to strengthen the financial capacity of EU institutions, such as a reform of the own-resources system needs to take place. This needs to be done even if Member States agree on a modification of the original agreement as to the duration of loans, for example by authorizing a rollover. The commitment of the EU institutions and the Member States to increase and diversify the basket of EU own-resources is indeed unconditional.

<sup>2</sup> Council Regulation (EU, Euratom) 2020/2093 of 17 December 2020 laying down the multiannual financial framework for the years 2021 to 2027, OJ L 433I, 22.12.2020, p. 11-22.

<sup>3</sup> Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom, OJ L 424, 15.12.2020, p. 1-10.

From a constitutional perspective, such a reform could require important changes to the current EU constitutional framework, despite the fact that article 311 TFEU allows –through a rather cumbersome but democratic procedure– the «establishment of new categories of own resources or abolish an existing category».

Unlike the exercise of taxing powers in Member States, there is no parliament involvement at the EU level in the area of tax policy. There is therefore no real link between on the one hand the EU regulatory action of the European institutions –in particular the council– in tax matters and, on the other hand, the representative body, which is generally associated with the adoption of tax laws in domestic constitutional orders.

Then, there is the question of the legitimacy of the requirement of European unanimity in tax matters. It is very much like any type of international organization. When it comes to decisions that have a direct impact on citizens like taxes or tax policies, we should take seriously the arguments put forward by the European Commission in 2019, in its attempt to move gradually to qualified majority voting in taxation. This is not an issue of efficiency, because as we have seen from the last years, many acts in the area of taxation have been adopted at the EU level despite the unanimity requirement. It is an issue of democracy and of legitimacy. Although the democratic legitimacy of the European Parliament may be questioned in the light of the differences in the electoral processes in the various Member States used to elect their MEPs, the current procedure according to which the tax directives and regulations are currently adopted by the council alone do not guarantee effective democratic control despite the limited control mechanism by national parliaments on draft legislative act's non-compliance established by the protocol on the application of the principles of subsidiarity and proportionality (Protocol N° 2). The Commission has proposed in 2019 to move progressively to a qualified majority in taxation matters, reform that would be possible without change to the EU Treaty under the so-called «passerelle clause» (Article 48(7) TEU).; those arguments that are used seem to be even more compelling regarding the adoption of a truly EU tax or even of new tax-based EU own resources.<sup>4</sup>

But there is also a stringent argument from an efficiency perspective to reform the EU own resource system. One should not just look at the number of acts have been adopted by the Council within the area of taxation, but also consider which level of government carries the budgetary consequences, at least partly, of tax policy choices made at the EU level. Tax policy decisions are indeed *split* between the EU and the member states while the budgetary consequences of those decisions lie exclusively with the member states.

Finally, another reason to justify a reform towards more tax-based EU own resources is solidarity. Only EU taxes can achieve solidarity, which is an essential component for the internal stability of the European Union. In an internal market where economic factors are free to move from one Member State to another, the increase of inequality between regions, as between people, can only be

---

4 European Commission, Communication from the Commission, *Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*, COM (2019) 8 final (15 Jan. 2019).

compensated by vertical intergovernmental transfers from the EU central level to the Member States. But solidarity is a difficult goal to achieve because as soon as it becomes too visible, or when it is presented as a single direction mechanism (from some clearly identified «contributors» to other clearly identified «beneficiaries»), it loses legitimacy. This consideration is to be found in the famous Spaak report<sup>5</sup> which paved the way towards the Treaty of Rome in 1957. The report recommended among other things the institution of a European fund was about helping in certain areas and industries in Europe to meet the transition of the economies. And it explicitly specified that « For the European Fund to be worthy of its name and to be able to play the part expected of it, there must be no territorial link between the origin of the funds and their utilisation». Interestingly enough, in a much more recent report written for the 2020 German presidency about the future of the reform of the EU own resource, Clemens Fuest and Jean Pisani-Ferry also address the relationship for Member States between contributions to and benefits from the EU : «Dominance of GNI contributions encourages thinking about the EU budget in terms of net balances, though EU spending creates added value that benefits the EU economy as a whole»<sup>6</sup>.

In conclusion,. reform towards new tax based own resources is certainly necessarily and today more than ever. However, those resources should at the same time have a strong link with the European Union policies and –having an eye at the recent international debates on the digital economy<sup>7</sup>– with the European territory, and a not too tight link, with the territory of single Member states in order to avoid fostering resentment between member states.

### 3. Legal basis for tax-based own resources

---

In the political discussion on future EU own resources, the issues of the legal bases play an important roles, since they significantly limit the room for maneuver of EU decision-makers. In some cases, they seem to even preclude the possibility of adopting certain types of EU taxes without changing the treaties.

#### 3.1. Legal basis and typology of EU own-resources

---

According to Article 311 of the Treaty on the Functioning of the European Union,

*The Union shall provide itself with the means necessary to attain its objectives and carry through its policies.*

*Without prejudice to other revenue, the budget shall be financed wholly from own resources.*

---

5 Report of the Heads of Delegation to the Foreign Ministers « Spaak report » (Brussels, 21 April 1956)

6 Fuest, C., J. Pisani-Ferry (2020) «Financing the European Union: new context, new responses», Policy Contribution 2020/16, Bruegel

7 See in particular the ongoing work of the OECD on the BEPS Action 1 and the Pillar I and II proposals (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>).

*The Council, acting in accordance with a special legislative procedure, shall unanimously and after consulting the European Parliament adopt a decision laying down the provisions relating to the system of own resources of the Union. In this context it may establish new categories of own resources or abolish an existing category. That decision shall not enter into force until it is approved by the Member States in accordance with their respective constitutional requirements.*

*The Council, acting by means of regulations in accordance with a special legislative procedure, shall lay down implementing measures for the Union's own resources system in so far as this is provided for in the decision adopted on the basis of the third paragraph. The Council shall act after obtaining the consent of the European Parliament.*

The determination of the EU own resources is a matter reserved for the Council acting unanimously with a mere consultation of the Parliament except for the adoption of implementing measures. It is on the expenditure side that the Parliament's powers have increased over time, and it is now placed on an (almost) equal footing with the Council regarding the establishment of the multiannual financial framework<sup>8</sup> and of the annual EU budget<sup>9</sup>.

The first Own Resources Decision dates from 1970, and no major substantial changes to the system have been made since the 1980s (with the addition of the GNI own resource)<sup>10</sup>. The current system provides for four main sources of revenues: Traditional Own Resources, a Value Added Tax-based Own Resource, the Gross National Income-based Own Resource, and since 2021, a plastic contribution. Moreover, an overall cap for resources and expenditures has been established: under the rules agreed for the period 2014-2020, the EU could mobilize own resources for payments up to a maximum amount of 1.20% of the sum of all Member States' gross national income (GNI). The cap will be raised to 1.40% for 2021-2027, with temporary increases allowed, to be determined at a later stage according to a formula contained in article 3 of Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053.

Traditional Own Resources are customs duties. Customs duties are currently the closest thing to a genuine EU tax. The EU has exclusive competence regarding the determination of the scope and structure of customs duties, and the

---

<sup>8</sup> Article 312 TFEU.

<sup>9</sup> Articles 310 and 314 TFEU. However, it could be argued that the abolition of the distinction between compulsory expenditures and non-compulsory expenditures in the EU budget by the Treaty of Lisbon has reduced the autonomy of the European Parliament as regards the latter type of expenditures (over which the EP used to have the final say).

<sup>10</sup> Seven own resources decisions have been adopted since 1970. The first six were Council Decisions: Council Decision of 21 April 1970 on the Replacement of Financial Contributions from Member States by the Communities' own Resources, OJ L 94/19 (28 Apr. 1970); Council Decision of 7 May 1985 on the Communities' system of own resources, OJ L 128/15 (14 May 1985); Council Decision of 24 June 1988 on the Communities' system of own resources, OJ L 185/24 (15 Jul. 1988); Council Regulation N° 2729/94 of 31 October 1994 amending Regulation (EEC, Euratom) N° 1552/89 implementing Decision 88/376/EEC, Euratom on the system of the Communities' own resources, OJ L 293/5 (12 Nov. 1994); Council Decision 29 September 2000 on the Communities' system of own resources, OJ L 253/42 (7 Oct. 2000); Council Decision of 7 June 2007 on the Communities' system of own resources, OJ L 163/17 (23 Jun. 2007);

See European Commission, *Commission Staff Working Paper Financing the EU budget: Report on the operation of the own resources system*, SEC(2011) 876 final/2 (27 October 2011).

revenues that are collected directly accrue to the EU budget after a 25% (since 2021) deduction this is supposed to remunerate for collection costs. Moreover, as an essential element of the internal market and the external commercial policy, legislation in the area of customs duties, like the Union Customs Code and its implementing regulations<sup>11</sup> is not considered as having a fiscal nature and, therefore, is jointly adopted by the council (with a qualified majority) and the parliament under an ordinary legislative procedure. Customs duties represent EUR 158,6 billions, around 12,7% of total EU resources (2018).

The other two EU resources take the form of compulsory national contributions by the Member States to the EU budget.

The VAT-based own resources is calculated on the basis of a uniform rate of 0.3% applied to the corrected value added tax base of each Member State with the VAT base capped at 50% of each country's GNI. According to the commission, «the VAT based contribution is complex, requires an important administrative work necessary to harmonize the calculation basis, and offers little or no added value compared to the GNI based own resource. Furthermore, due to the statistical nature of the basis, the resource is fully independent of- and does not support VAT policies at EU or Member States level.»<sup>12</sup> Its financial relevance has steadily declined since the 1980s, and it accounts for approximately 12% of total EU own resources. Despite proposals from the commission<sup>13</sup>, the Council has not seized the opportunity to transform it in a truly tax-based own resources, which would at least, in part, directly accrue to the EU budget<sup>14</sup>.

The Gross National Income-based Own Resource –which was originally supposed to have a purely complimentary role– currently accounts for more than 70% of EU budget. It is calculated by applying a uniform rate to Member States' gross national income. This rate is adjusted each year in order to achieve a balance between revenue and expenditure. Several exceptions have been established; in the wake of rebate for the United Kingdom, which is no longer a member State, some other EU Member States benefit from flat-rate corrections: for the period 2021-2027, EUR 565 million for Austria, EUR 377 million for Den-

---

11 Regulation (EU) N° 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, OJ L 269/1 (10 Oct. 2013); Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015 supplementing Regulation (EU) N° 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards detailed rules concerning certain provisions of the Union Customs Code, OJ L 343/1 (29 Dec. 2015); Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447 of 24 November 2015 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Regulation (EU) N° 952/2013 of the European Parliament and of the Council laying down the Union Customs Code, OJ L 343/558 (29 Dec. 2015).

12 European Commission, *Commission Staff Working Paper Financing the EU budget: Report on the operation of the own resources system*, supra n. 4, p. 4.

13 See Commission proposals on the system of Own Resources of the European Union: European Commission, *Proposal for a Council Decision on the system of own resources of the European Union*, COM(2011) 510 (29 June 2011) and European Commission, *Proposal for a Council Decision on the system of own resources of the European Union*, COM(2018) 325 (2 May 2018). See also European Commission, *Report from the Commission, Financing the European Union. Commission Report on the Operation of the Own Resources System*, Volume I and II, COM(2004) 505 final (14 Jul. 2004).

14 The relation between the EU budget and the taxpayers is not direct, but indirect, since the VAT base resource is a contribution of the Member States.

mark, EUR 3 671 million for Germany, EUR 1 921 million for the Netherlands and EUR 1 069 million for Sweden<sup>15</sup>.

### 3.2. Interaction with existing EU legal basis in taxation matters

Although the Union has legislative powers in the area of taxation, these powers do not pursue a financial or budgetary objective. They are exercised with a legal and economic objective which is the achievement of the internal market. As Article 113 TFEU on the harmonization of indirect taxation explicitly states –similarly to Article 115 TFEU which serves as a legal basis to adopt acts in the area of direct taxation– the Union may adopt acts «to the extent that [they are] necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition in a way that is functional to the completion of the internal market»<sup>16</sup>. Both provisions provide for a special legislative procedure with the Council acting unanimously as sole legislative body and a consultative role for the European Parliament. Therefore, a clear separation exists –with minor overlaps– between the rules defining the extent of the powers in the area of taxation and those determining the own resources through which the EU budget is financed. The nature of these own resources and their relationship to taxation is quite different. Custom duties are the closest things that we know today to a genuine EU tax. Because, also from a constitutional perspective, custom duties remain national taxes, the EU has the exclusive competences regarding the structure of the custom duties, the rates, the way they are collected and the revenues generated by custom duties and by different member states to the EU budget. Moreover, there is a clear link between custom duties and the competence transferred to the EU, in particular trade policy, the customs union and the internal market. Custom duties currently represent approximately 12 % or 13 % of the total EU budget. Then the VAT resource, which has little to do with VAT. It is not part of the VAT revenue collected by the member states. It is fully independent from EU or domestic VAT policies. And GNI own resources has nothing to do with European taxation.

As the precedent of customs duties shows, nothing in the Treaty prevents a new EU own resource from being tax-based. However, this would require the adoption of common –if not identical rules– on the structure of the tax at the EU level, which could only be achieved using legal basis existing in the treaties. Art. 311 TFEU is indeed not a valid legal base to harmonize or to create taxes; it merely deals with the attribution of financial means to the European Union.

Currently, those are article 113 TFEU for indirect taxes, 115 TFEU for direct taxes, and 192 TFEU for environmental taxes, which all provide for unanimity of the council and a mere consultation of the European Parliament. The question may however be asked whether such a procedure is appropriate for establishing the base and the rate of a future EU tax, Article 113 and 115 TFEU enable the

<sup>15</sup> Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053 of 14 December 2020 on the system of own resources of the European Union and repealing Decision 2014/335/EU, Euratom, OJ L 424, 15.12.2020, p. 1-10.

<sup>16</sup> See G. Kofler, EU power to tax: Competences in the area of direct taxation, in: Research Handbook on European Union Taxation Law (C.H.J.I. Panayi, W. Haslechner and E. Traversa eds., Edward Elgar, 2020), p. 11

Council to adopt tax legislation for a specific purpose. Indeed, article 115 TFUE confers powers to the Council to «issue directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of the Member States as directly affect the establishment or functioning of the internal market». Moreover, such directives should comply with the subsidiarity and proportionality principles laid down at Article 5 TEU. It appears legitimate to raise the question whether new legislation aiming at harmonizing the structure of a future EU tax would help to attain the objective of the achievement of the Internal market, and whether their adoption at the EU level would meet the subsidiarity and proportionality criteria<sup>17</sup>.

We should be careful about using these legal bases to create a new tax that would be justified only because its revenues would fund the EU budget. There must always be a link with the internal market. The only exceptions are environmental levies because, in that case, there is a specific legal basis, Art. 192 TFEU, which also provides for unanimity, but which does not require a connection with the internal.

Anyway, it seems clear that a move towards EU tax based own resource should be accompanied by introducing qualified majority voting for the adoption of harmonisation measures. If a clearer link would be made between tax harmonization and the own resource system, the argument based on the «No taxation without representation» principle would be even more stringent, more compelling. That shows that the path towards EU tax based own resource is a relatively complicated one.

#### 4. Assessment of potential options

Previous studies<sup>18</sup> have discussed the pros and cons of introducing new own-resources based on existing or new taxes, such as value added tax, customs duties and other border levies, excise duties and special taxes on certain goods and services, corporate tax, transport tax, especially car taxes and air transport taxes, financial transaction tax, and carbon tax. Some scholars have also argued for the introduction of a Pan European wealth

---

17 Similar doubts have been expressed as regards the adoption of the ATAD, which can be seen as an empowerment to member States to strengthen their domestic tax systems and to adopt anti-abuse measures even in a EU cross-border context without harmonizing or coordinating their corporate tax systems. Under such a perspective, the question may legitimately be asked as to whether the ATAD really serves the purpose of achieving the internal market. See E. Traversa, *The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?*, «Studi Tributari Europei» – Vol. 9, no. 1, p. 1-14 (2019), in particular p. 13 <https://ste.unibo.it/article/view/10682/11222>

18 See European Parliament, *Working Document on improving the functioning of the European Union building on the potential of the Lisbon Treaty* (30 Oct. 2015), para. 42 and the works of The High-level group on own resources established in 2014 by Monti (European Commission, *High-level group on own resources*, available at [http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_en.cfm) (accessed 27 May 2020)). Among scholarly literature, see F. Heinemann, P. Mohl and S. Osterloh, *Reform options for the EU own resource system*, Research project 8/06 commissioned by the German Federal Ministry of Finance (18 Jan. 2008); I. Begg, H. Enderlein, J. Le Cacheux, and

tax<sup>19</sup>. In a resolution of 15 May 2020, the European Parliament reaffirmed its position supporting the Commission's previous proposals regarding the list of potential candidates for new own resources. Those were «a common consolidated corporate tax base, digital services taxation, a financial transaction tax, income from the emissions trading scheme, a plastics contribution and a carbon border adjustment mechanism»<sup>20</sup>.

From a lawyer's perspective, future EU tax-based own resources should have certain characteristics that would ensure that they respect constitutional and legal principles whether based on EU law or on the common constitutional tradition of the Member States and that can be easily implemented, limiting legal uncertainty.

First, as the French say «*Un bon impôt est un vieil impôt*» (a good tax is an old tax) tells, creating a completely new tax has always been quite a difficult task and was usually made possible by extraordinary events, such as wars<sup>21</sup>. Moreover, besides the –rather understandable– natural aversion that people and countries could show against the introduction of new levies (which prompted several revolutions), the administrative costs associated with the introduction of a new tax in 27 States should not be overlooked, also considering the significant disparities due to the different tax cultures. It should be borne in mind

that the Commission, over the years, has unsuccessfully proposed a carbon tax<sup>22</sup>, a CO<sub>2</sub>-based car taxation<sup>23</sup>, a financial transaction taxes (including under enhancement cooperation)<sup>24</sup> and, more recently, two types of digital taxes<sup>25</sup>. In

---

M. Mrak, *Financing of the European Union Budget*, Study for the European Commission, Directorate general for Budget (29 April 2008); Lang et al. ed. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2008; Ph. Cattoir, *Options for an EU financing reform*, Notre Europe (2009); M. Schratzenstaller, A. Krenek, D. Nerudová, and M. Dobranschi, *EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget: Pros, Cons and Sustainability-oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates*, FairTax Working Paper 3 (June 2016), available at <http://ec.europa.eu/budget/mff/Library/hlgor/selected-readings/40-DOC-COMM-EuTaxes-Schratzenstaller.pdf> (accessed 27 May 2020); A. De Feo & B. Laffan, *EU Own Resources: Momentum for a Reform?* European University Institute (2016), available at <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/selected-readings/01-DOC-COMM-EUORMomentumForReform-EUIDeFeoLaffan-Feb2016.pdf> (accessed 27 May 2020).

19 C. Landais, E. Saez, and G. Zucman, *A progressive European wealth tax to fund the European COVID response*, VOX (3 April 2020) available at <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> (accessed 27 May 2020).

20 European Parliament, Resolution of 15 May 2020, on the new multiannual financial framework, own resources and the recovery plan, P9\_TA-PROV(2020)0124 (15 May 2020). See also European Parliament, Interim report of 14 November 2018 on the multiannual financial framework 2021-2027 – Parliament's position with a view to an agreement, P8\_TA(2018)0449 (14 Nov. 2018).

21 See, for example, the adoption of the income tax in the United Kingdom in 1799 as a temporary tax to finance Napoleonic wars or in France in 1914 to support the WWI effort.

22 European Commission, *Proposal for a Council Directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy*, COM (1992) 226 final (2 Jun. 1992).

23 European Commission, *Proposal for a Council Directive on passenger car related taxes*, COM (2005) 261 final (5 July 2005).

24 European Commission, *Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC*, COM(2011) 594 final (28 Sept. 2011) and European Commission, *Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*, COM(2013) 71 final (14 Feb. 2013).

25 European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM (2018) 148 final (21 Mar. 2018).

this context, it would seem wise not to add administrative implementation hurdles to the already considerable political obstacle to the introduction of a direct transfer of tax revenue from the Member States to the Union and to adapt models already existing at the level of the Union or at least inspired by experiences common to all or at least a majority of Member States.

In addition, as already mentioned earlier, the resource should be able to provide the European budget with significant and stable revenue, to reimburse the loans taken by the Commission in the framework of the Next EU Generation, and there is always a haze of uncertainty regarding the revenue-raising capacity of «untested» taxes.

A last element to be taken into consideration is the fact that a truly European tax-based own resource, by its very nature, cannot create territorial divisions that would foster resentment between Member States, as is currently the case when it comes to determining the net contributors and the net beneficiaries to the budget of the European Union.

Therefore, trying to use an existing tax to transform it totally or partially into an EU tax based own resource seems to be the safest way forward from a legal perspective. For these reasons, plastic taxes, financial transaction taxes, digital taxes, but also corporate taxes (which given the disparity between Member States corporate income taxes, would require a considerable harmonization effort) cannot reasonably be first (and even second)-best choices in the short-term : before they can be considered workable options, significant issues as to the EU competence to adopt them, but also as regards their implementation and administration will have to be properly addressed.

The two candidates that offer more reliability from a legal viewpoint are a (truly) VAT-based own resources and an own-resources based on an excise tax on certain services connected to the digital economy.

Value-added tax is besides customs duties the most European tax and is already used as a basis to calculate one of the own resources. In comparison with all the other taxes, not much would be needed to make from it the most significant own resources, both in terms of yield and visibility for EU citizens. It is certainly worth remembering the solution devised in the Commission's 2011<sup>26</sup> proposal, which unfortunately remained a dead letter by the Member States. The idea concerned a slight modification of the current system of own resources in addition to a single innovation, which the Member States were not ready to discuss at the time, namely that of transforming the VAT resource into a (quasi) European tax, with the establishment of a specific European rate on top of the national one, with a maximum of 2%. This proposal by the Commission has merits in terms of simplicity, feasibility and the link with the internal market. The EU VAT system is indeed largely harmonized, instruments for cooperation between Member States exist, and a common VAT culture between national administrations is slowly developing. Moreover, the impact in terms of revenue of such a solution can be precisely estimated. Such a solution would

---

26 Proposal to the European Parliament of 29 June 2011, COM(2011) 510 final. See the following link: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about\\_the\\_european\\_commission/eu\\_budget/com-2011-510\\_2011\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/com-2011-510_2011_en.pdf).

certainly require changes, such as further harmonization as regards exemptions and exclusions (which could be achieved by amending the 2006/112/CE directive) and increased cooperation between Member VAT administrations and the EU Commission, as well as a modification of the structure of the VAT own resource in the own resource decision. But this would not constitute a legislative revolution, rather an evolution in a process that started decades ago. And last but not least –and even if that argument is often used against such a solution– VAT is a tax that is paid by everyone : every consumer, rich or poor, but also every business, in one way or the other. A VAT-based own resource could give a stronger sense of European citizenship, in comparison to other, more sectoral, levies that would give the impression that the EU has been created for large businesses, such as digital companies or banks.

The second option would be an excise tax on certain services. Digital taxes are in the air. While some Member States have already adopted the digital service tax, intense discussions are taking place at the international level (Pillar 1 and Pillar 2 OECD initiatives. If there is no agreement at the OECD level, the Commission has announced that it would introduce a digital levy. The structure of that levy could be a top-up tax on certain transactions already subject to VAT, without a right to deduct so as to cover both B2B and B2C services (there to be considered as a sort of excise on digital transactions), with a threshold for smaller providers. Alternatively, if the determination of the services subject to this new levy would prove to be too difficult, a small percentage of the total turnover of large multinational firms (which are those who benefit the most from the EU single market) could also be an option. There would be a precedent : for almost 50 years, the European Coal and Steel Community, which was created in 1951 and then later absorbed by the European Economic Community, has been financed through a levy on the production of coal and steel, at a rate (less than 1%) fixed by the High Authority –the forerunner of the European Commission and directly collected by it from undertakings active in those sectors–<sup>27</sup>.

And if at the end, due the constitutional and legal constraints described above and/or political factors, a compromise on tax-based own resources would prove too difficult to achieve or if it would not yield enough revenues, it would be wise not to cast all the EU eggs in the same tax basket, and also develop other forms of EU financing. Alternatives outside the field of taxation exist, like resources based on the Emission Trading Scheme system<sup>28</sup> or the setting-up of obligations to contribute to pan-European funds aiming at protecting against specific risks, such as those linked to climate change, along the lines of the EU

---

27 Article 49 of the Treaty establishing the European Coal and Steel Community (ECSC), signed in Paris on 18 April 1951. See also High Authority Decision N° 2-52 ECSC of 23 December 1952 determining the mode of assessment and collection of the levies provided for in Articles 49 and 50 of the Treaty and High Authority Decision N° 3-52 ECSC of 23 December 1952 on the amount of and methods for applying the levies provided for in Articles 49 and 50 of the Treaty, available on [www.cvce.eu](http://www.cvce.eu)

28 This appears to be the solution favoured by Fuest, C., J. Pisani-Ferry (2020) «Financing the European Union: new context, new responses», Policy Contribution 2020/16, Bruegel

regulatory bank levy in the framework of the Single Resolution Fund<sup>29</sup>. The road towards a more solid financing of the European Union has never been straight, and side paths could turn out to be the smartest manner to continue the journey, waiting for the right time to go back on the main track.

---

29 Regulation (EU) N° 806/2014 of the European Parliament and of the Council of 15 July 2014 establishing uniform rules and a uniform procedure for the resolution of credit institutions and certain investment firms in the framework of a Single Resolution Mechanism and a Single Resolution Fund and amending Regulation (EU) N° 1093/2010 (OJ 2014 L 225, p. 1. In 2019, the Single Resolution Fund (SRF) received €7.8 billion from 3,186 institutions and investment firms. It is important to stress that the calculation and collection of the contributions by the Single Resolution Board is subject to review by EU Courts : see for example GCEU, 23 september 2020, Cases T-411/17 Landesbank Baden-Württemberg v Conseil de résolution unique (CRU), T-414/17 Hypo Vorarlberg Bank AG v CRU et T-420/17 Portigon AG v CRU.



BIENVENIDOS  
A ALICANTE

# XXXIV CONGRESO AEDAF

18-20 de noviembre, Alicante

## *Los grandes temas de la actualidad tributaria:*

- El futuro de la imposición patrimonial: armonización y novedades normativas
- Nuevas tendencias en la fiscalidad verde
- Novedades en la imposición indirecta en el comercio electrónico y las ventas a distancia
- El papel de los algoritmos en la Administración tributaria
- Confianza legítima y actos propios

*Abierto el plazo de inscripción en [www.aedaf.es](http://www.aedaf.es)*



# Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

## COLABORADORES

*José María Lago Montero*  
Universidad de Salamanca

*Rosa Litago Lledó*  
Universidad de Valencia

*Manuel Jesús Lucas Durán*  
Universidad de Alcalá

*José Andrés Rozas Valdés*  
Universidad de Barcelona

*Julia López Espejo*  
Universidad de Córdoba



# EL VALOR DE REFERENCIA DESDE LA JURISPRUDENCIA DEL SUPREMO

---

José-Andrés Rozas Valdés

*Catedrático de Derecho financiero y tributario (UB)  
(España)*

Cómo referenciar: Rozas Valdés, J.A. (2021). El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 119-139.

## **SUMARIO**

1. Planteamiento
2. El contexto normativo
3. El futuro de la comprobación de valores inmobiliarios
4. La jurisprudencia sobre comprobación de valores a la luz de la reforma
5. A modo de conclusiones
6. Bibliografía

## 1. Planteamiento

«Unidad en lo posible, variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso» (ESPEJO POYATO: 1990): Con esta redonda frase cerraba mi añorada amiga Isabel –hace más de treinta años– un excelente artículo sobre la valoración tributaria de los bienes (de los inmuebles en particular) que recientemente me servía para arrancar un comentario a vuela pluma de la reforma que se ha llevado a cabo en esta materia mediante la Ley núm. 11/2021, de 9 de julio<sup>1</sup>.

La teoría –y la práctica– de la valoración tributaria es tema enjundioso, difícil y trascendental, como gustaba de señalar el Maestro Albiñana, advirtiéndome ya en los años ochenta del pasado siglo de la dificultad de atinar con una solución de conjunto que armonice las exigencias de justicia y de eficacia en este orden de cosas.<sup>2</sup>

La mencionada ley ha transformado por completo el panorama al respecto. Ha erradicado de nuestro ordenamiento jurídico el inveterado «valor real», concepto jurídico indeterminado con el que se definía la base imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales onerosas y gratuitas, para sustituirlo, en el caso de los inmuebles, por el «valor de referencia», fijado por el Catastro. Al mismo tiempo, ha proyectado ese valor sobre el Impuesto sobre el Patrimonio. Lo que en la práctica supone transformar la estimación directa de los valores inmobiliarios en una estimación objetiva, singular si se quiere, basada en indicios, referentes, valores medios, y de fijación administrativa, por el Catastro<sup>3</sup>.

1 Inicialmente publicado en *FiscalBlog*, cuya reproducción posterior se me solicitó insertar en el Boletín de información tributaria que edita el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España (ROZAS: 2021), con quienes he quedado en deuda, y del que tomo pie para armar este comentario.

2 «Una aplicación desmesurada de dos criterios: a) el de la *unidad* de la Administración pública del Estado, y b) el de la *estanqueidad* de las disposiciones tributarias, está dando lugar a que en algunas resoluciones o sentencias se mantenga que la valoración de un determinado bien (inmuebles, casi siempre), a efectos de un concreto impuesto, deba regir en otro impuesto (...) La cuestión queda planteada y es de esperar que el legislador en plazo prudencial dé su respuesta.» ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1986: not. 100). Aunque pueda resultar anecdótico parece significativo que en la Ley 11/2021 la palabra «valor» aparece nada más y nada menos que 244 veces, a secas o seguida de adjetivos como «fiscal», «contable», «liquidativo», «de adquisición», «de transmisión», «de mercado», «razonable»...

3 «Es posible lamentar este desenlace, que puede considerarse una nueva renuncia a los métodos más rigurosos de aplicación de los impuestos, pero este sacrificio posiblemente venga impuesto por las exigencias de la gestión en masa de los tributos y las limitaciones de recursos de las Administraciones fiscales» PALAO TABOADA (2019:17). A mi parecer, una solución más razonable –como se expondrá más adelante– habría pasado por limitar el juego de estos valores de referencia a lo que son, una mera referencia a la que la inmensa mayoría de los contribuyentes ajustarían, con toda normalidad, sus autoliquidaciones. Y dedicar los limitados recursos humanos de las Administraciones tributarias a llevar a cabo comprobaciones de valores individualizadas y debidamente motivadas –conforme a los criterios jurisprudenciales– en aquellos supuestos, que lógicamente serían excepciones más o menos justificadas, en los que los contribuyentes se hubiesen separado de los valores de referencia. Incluso se podría haber previsto que en esos casos se presentasen anticipadamente, junto con la autoliquidación, un informe motivado de las razones que fundamentasen el separarse de los valores de referencia. Tiendo a pensar que un sistema de tales características habría permitido cohonestar las exigencias de la gestión en masa con las de justicia material y eficacia de la Administración.

Prescindiendo del análisis exhaustivo de la solución legal adoptada<sup>4</sup>, el objeto de este trabajo se limitará a exponer el régimen sustantivo que de la valoración tributaria de los inmuebles en los impuestos patrimoniales (ITPAJD, ISD e IP) ha resultado de la reforma recién aprobada (epígrafe 2); para tratar de extraer de su consideración las consecuencias que el mismo podría tener, en lo sucesivo, en la valoración que a los mismos se haya de dar por los contribuyentes y en el discurrir de las eventuales revisiones que de las autoliquidaciones de éstos se pudieran deducir (epígrafe 3), a la luz de la jurisprudencia sobre el particular (epígrafe 4), para terminar apuntando unas conclusiones (epígrafe 5) sobre lo que parece ser el propósito último de la reforma, que da la impresión de que no es otro sino el de erradicar el procedimiento de comprobación de valores de lo que hasta la fecha había sido su objeto principal, la valoración de los inmuebles en los impuestos patrimoniales.

## 2. El contexto normativo

---

La Exposición de motivos de la ley es bien expresiva al afirmar que tanto en el ITPAJD como en el ISD «se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado».

Toda una declaración, y trascendental, de principios. Hasta ahora la base imponible en ambos impuestos se definía como el «valor real» de los bienes y derechos sujetos a gravamen. Este era el valor en el que se concretaba la cifra expresiva de la capacidad económica evidenciada en la transacción, la base imponible del gravamen.

¿Y cómo definía la normativa legal precedente el «valor real»? Muy sencillo, como el mayor de dos: el asignado al mismo por los contribuyentes en su autoliquidación o el derivado de su eventual comprobación por la Administración.

Con la reforma, la expresión «valor real» ha desaparecido de los textos legales –aun cuando con seguridad seguirá serpenteando asistemáticamente por normas reglamentarias precedentes– para ser sustituido por un lacónico «valor», privado, aparentemente, de cualquier adjetivación.

Y digo que aparentemente porque lo cierto y verdad es que tanto la Exposición de motivos de la ley como los preceptos modificados identifican ese valor, con carácter general, con el de mercado, que sería «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas»<sup>5</sup>.

---

4 Cfr. al respecto, VARONA ALABERN (2021).

5 Art. 9.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante LISD. Una expresión muy semejante, por cierto, se ha utilizado por el Supremo, en más de una ocasión, para definir el valor real de los inmuebles: «precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes» STS 4224/2012, de 18 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:4224) FJ 5º. De hecho, el Tribunal Supremo ya venía equiparando reiteradamente la expresión «valor real» a «valor normal de mercado» (SSTS, por todas, 17245/1991, de 7 de mayo de 1991 y 881/2019, de 26 de marzo de 2019).

No obstante, cuando de inmuebles se trata, se establece un régimen específico y bien diferenciado:

«3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.»<sup>6</sup>

En la modificación equivalente realizada en el artículo que regula la base imponible del ITPAJD<sup>7</sup> se establece el mismo régimen específico para la valoración de los inmuebles. El primer párrafo del párrafo segundo es idéntico al tercero de su homónimo en la LISD. Aunque en los dos siguientes se añade una mención adicional (destacada aquí con subrayado):

2. (...)

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado<sup>8</sup>.

En el tercero de los impuestos patrimoniales afectado por la reforma, el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque en el anteproyecto de ley se hacía referencia al valor de referencia, ya en el proyecto de ley desapareció esta mención explícita, aun cuando en realidad se presenta ahora embozada bajo la expresión «determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos»:

«Art. 10.1. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.»

---

<sup>6</sup> Art. 9.3 de la LISD

<sup>7</sup> Art. 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del ITPAJD.

<sup>8</sup> No es el objeto de este trabajo pero, con toda razón, se ha evidenciado que trasladar al ITPAJD el valor de referencia como base imponible del impuesto –que aún podría tener cierto sentido en el ISD– haciéndolo prevalecer frente a la contraprestación pactada, y admitiendo con naturalidad que el declarado pudiera ser superior a esas otras magnitudes, carece de sentido (DEL BLANCO GARCÍA 2019:38-39). El problema –a mi parecer, como más adelante se tratará de evidenciar– parte de erigir en base imponible objetiva singular lo que no debiera de haber sido sino un mero «valor de referencia» para fijar el valor real del bien. Como su propio nombre expresivamente indica, una «referencia» –significativa, útil, operativa– no un automatismo indiciario, del que, además, se prescinde siempre que se cuente a mano con otra «magnitud» mayor.

Siendo la única modificación operada en el precepto la de añadir una referencia al valor «determinado»<sup>9</sup> por la Administración a efectos de otros tributos, parece bastante claro que, en realidad, ese valor no es otro sino el de referencia inmobiliaria, determinado por la Dirección general del Catastro.

### 3. El futuro de la comprobación de valores inmobiliarios

Esto en cuanto al régimen sustantivo. ¿Y en cuanto al procedimiento para determinar la base imponible de los tres impuestos? A este propósito se han modificado los artículos relativos a la comprobación de valores en los dos impuestos sobre transmisiones patrimoniales para excluir la aplicación del mismo en el caso de los inmuebles.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art. 18.1. LISD: La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley. | Art. 46.1. LITPAJD: La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o <u>magnitud superior</u> , de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este Texto Refundido |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Simultáneamente se ha establecido un procedimiento específico para la revisión de los valores de referencia en el marco de las liquidaciones del ISD y del ITPAJD modificando los artículos 9 y 10 de sus leyes reguladores para introducir en ambas exactamente el mismo texto:

«4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la

9 «En este orden de ideas resulta oportuno señalar que, en rigor, *comprobar* no es igual que *fixar* o *determinar*. En la comprobación se pretende verificar que el valor de un bien se corresponde con el declarado o propuesto inicialmente por el particular, circunstancia que no se produce en el procedimiento de determinación de los valores de referencia, en el que la Administración unilateralmente calcula de forma masiva el valor de los inmuebles prescindiendo de previas propuestas formuladas por los contribuyentes.» VARONA ALABERN (2021: 10). Es significativo que el texto de la ley distinga entre «determinar» y «comprobar». Cuando aún no se habían generalizado los procedimientos de autoliquidación, ni en el Título III de la LGT se utilizaba la expresión «aplicación de los tributos», el Prof. Palao –en su reiteradamente citado Estudio preliminar al tercer volumen de los «Principios de Derecho tributario» de su maestro italiano, el Prof. Berliri– equiparaba «fijar» o «determinar» a «comprobar» –expresión esta última por la que se decantaba– para traducir el término italiano «*accertamento*» y tratar, así, de iluminar la configuración de lo que, por entonces (1974), se denominaba con carácter genérico, «gestión tributaria». Hoy en día, en el ámbito de la «aplicación de los tributos» la «determinación» (*accertamento*) de la deuda tributaria puede discurrir, en esencia, por distintos procedimientos: autoliquidación, declaración seguida de liquidación, verificación, comprobación de valores, comprobación limitada o inspección. Cuando el legislador ha querido expresamente distinguir entre «valor determinado» y «valor comprobado» lo hace con un sentido muy concreto, a mi parecer. El primero se derivaría de un procedimiento –cuyo desarrollo más adelante se detalla– cuyo objeto sería «determinar», por el Catastro, el valor de referencia del bien inmueble. El «valor comprobado» sería, en cambio, el resultante de la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores –o de actuaciones equivalentes en procedimientos de verificación, comprobación limitada o inspección– que, con la reforma operada, estaría llamado a tener un carácter marginal –o directamente ninguno– por lo que a los bienes inmuebles se refiere.

solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.»

No existiendo norma específica sobre la comprobación de valores en el Impuesto sobre el Patrimonio no se ha trasladado al mismo dicha restricción. Eso sí, en el caso de que el contribuyente no considerase ajustado a Derecho el valor de referencia —determinado por la Administración a efectos de otros tributos— y hubiera utilizado el mismo en su autoliquidación, podría impugnarlo en un procedimiento de solicitud de rectificación de la misma, en el que, aunque no se diga nada al respecto, lo lógico es que la Administración actuante siguiera la tramitación específica que al respecto se ha previsto para el ISD y el ITPAJD, solicitando informe de la Dirección General del Catastro.

Dos planos cabe distinguir, pues, en cuanto a la valoración de los inmuebles a efectos tributarios. La definición legislativa del valor que se haya de tomar en consideración como base imponible del gravamen, y el procedimiento administrativo para determinarlo. Cosas bien distintas, aun cuando a menudo se mezclen y confundan.

Pues bien, la teoría económica distingue entre el valor en uso de los bienes y su valor de transmisión. En buena lógica, por lo tanto, el valor que se haya de atribuir por la norma tributaria a un inmueble no tiene por qué ser idéntico —hasta pareciera que no debiera de ser el mismo— si el impuesto grava la titularidad (el uso) del bien (IP e IBI), que si incide sobre su transmisión (ITPAJD, ISD)

o tiene como objeto imponible la plusvalía que la enajenación hubiera podido generar en quien lo transmite (IRPF/IRNR/IS/IIVTNU)<sup>10</sup>.

Dos impuestos se pueden exigir en nuestro ordenamiento sobre la transmisión de un inmueble entre particulares: el ITP para las onerosas (prescindiendo aquí de su apóposito, AJD, heredero de la añeja y castiza imposición del timbre) y el ISD para las lucrativas.

En el primer caso siempre se dispondrá de un «precio o contraprestación pactada» (art. 10.2 ITPAJD) –más allá de si es o no fiable, atendida la eventual vinculación entre las partes– del que no se dispondrá en el caso de las adquisiciones gratuitas.

Hasta ahora, para ambos impuestos el legislador se decantaba por lo que denominaba «valor real». Agitado su ánimo, como viene siendo habitual, por la deriva jurisprudencial de tan sedicente concepto, a lo que nos referiremos en el siguiente epígrafe, el legislador ha decidido prescindir del adjetivo «real». La base imponible en ambos impuestos vendrá referida, en lo sucesivo, al «valor» del bien, sin más.

¿Pero qué se ha de entender por «valor» a secas (antes valor real) a los efectos de estos dos impuestos? Es aquí donde aparece el «valor de referencia». Para los bienes inmuebles no existe un mercado regulado, como el bursátil, que nos facilite una cifra objetiva e incontrovertible, publicada a diario. ¿Entonces? Pues bien, ya hace unos años, mediante la Ley de Presupuestos para 2018, se modificó el Texto Refundido de la Ley del Catastro para crear este «valor de referencia de mercado» –del que ahora se ha suprimido, sibilinamente, la mención «de mercado»– cuya ordenación se encomienda a la Dirección general del Catastro y cuyo desarrollo reglamentario es, hoy por hoy, un arcano inescrutable, a pesar de que ha adquirido un relieve inusitado y trascendental en la definición de la base imponible de los impuestos concernidos por su implantación.

¿Cómo se determinará el mismo? Anualmente se debería de publicar en el BOE un «informe» en el que se diera pormenorizado detalle de cómo se ha construido lo que se denomina «mapa de valores», en el que para cada «ámbito territorial homogéneo» se definirán unos «módulos de valores de productos inmobiliarios». El mapa de valores será consultable en la sede electrónica del catastro y se nutrirá –entre otras fuentes– de la información sobre transacciones inmobiliarias facilitadas por los notarios.

En definitiva, se diría que lo que se pretende es elevar a categoría nacional los «mapas» de valores «recomendados» (aplicativos, instrucciones) que a estos efectos se venían utilizando por las Comunidades autónomas –ambos impuestos son cedidos– para hacerlos accesibles a través de la sede electrónica del Catastro, y alimentarlos con la información que se obtenga de los notarios y de

---

10 «...no puede asignarse, por ejemplo, el mismo valor a un inmueble a efectos de un impuesto de incidencia episódica (cual es el de sucesiones o el de transmisiones patrimoniales) o de un impuesto de exacción periódica (como son el Impuesto sobre el patrimonio y la Contribución urbana)» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: 1986, not. 100). «No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.» STS 843/2018, de 23 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:2186) FJ 3º.3.1.d).

otras fuentes (¿plataformas del mercado inmobiliario?, ¿registradores de la propiedad?).

Este «valor de referencia», en todo caso, no debiera de dejar de ser eso mismo, una «referencia», como su propio nombre indica, a tener en cuenta para determinar el valor del bien inmueble al configurar la base imponible del ITP y del ISD. Nada más... y nada menos<sup>11</sup>. No ha sido, sin embargo, así. Se ha transformado en la base imponible objetiva de los impuestos patrimoniales por disposición legal expresa.

A partir de aquí, ya entramos en el plano aplicativo, distinto del sustantivo. Si se trata de una transacción onerosa, el valor a declarar será el precio o contraprestación fijado en la operación y de ser gratuita el que las partes asignen al inmueble.

Eso sí, de desviarse sustancialmente el valor declarado por las partes del de «referencia», lo previsible sería que la Administración tributaria autonómica iniciase un procedimiento de comprobación de valores.

Las Ciencias del comportamiento nos enseñan que una transacción inmobiliaria está trufada de sesgos: para empezar, el vendedor, por definición, está convencido de que su inmueble vale más que lo que le ofertan –porque lo ha sobrecargado de su vinculación emocional con el mismo– mientras que el adquirente parte de la premisa de que podría conseguir algo semejante por menor precio. Un valor de referencia es una media estadística que se construye con infinidad de operaciones separadas de la mediana<sup>12</sup>.

En un mercado libre y complejo, como el inmobiliario, por más que se puedan describir medianas y tendencias en la fijación de los precios, cada operación es única.

Que el metro cuadrado de un «producto inmobiliario» (parcela, trastero, garaje o viñedo) esté a 2.400 € en un «ámbito territorial homogéneo» es una buena referencia sobre su valor tributario. Nada más. Esa media estadística no es fácil que integre ni las características específicas, particulares, del «producto» –inquilino correoso, okupas en el tercero, aluminosis, antigüedad de las viñas...– ni las de las partes –tensiones hereditarias de los propietarios, igno-

---

11 Lo expresa de forma impecable el Supremo, refiriéndose al medio de comprobación, de un modo que resulta perfectamente extrapolable a lo que debiera ser, y no ha sido, el valor de referencia: «Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.» STS 843/2018, FJ 3º.3.2.a).

12 «Llamemos la atención acerca de que la *objetivación* de valores, no implica la individualización del valor en función de las características del bien, que es lo exige la doctrina del TS. Dicho de otro modo, el precio medio de mercado unifica la referencia de valores inmobiliarios de forma aproximada –habitualmente, en orden al número de transacciones inmobiliarias que se producen en un ámbito territorial específico–, pero se aleja de la realidad del valor del bien concreto en unas circunstancias y un espacio determinado.» PATÓN GARCÍA (2021:4).

rancia del vendedor, astucia del intermediario...— que comportan desviaciones más que notables<sup>13</sup>.

De modo que bien está que para todo el territorio nacional se ofrezca por el Catastro un sistema homogéneo —transparente y de acceso electrónico— alimentado por datos estadísticos que provengan de fuentes fiables, como las notarías, las inmobiliarias o los registros.

Pero se debería de tomar este por la Administración como tal, como una mera «referencia» para planificar su actividad comprobadora. Si el valor declarado se mueve en esa «referencia», en línea de principio, lo lógico sería que se diese por aceptable. De lo contrario, se debería de llevar a cabo una comprobación detallada y minuciosa en cuyo desarrollo se cotejase, con el contribuyente, la razonabilidad de lo declarado, a partir de todos los elementos de prueba que se puedan aportar para delimitar el valor específico del bien concreto, en el contexto particular de la transacción. No aplicando los coeficientes de la zona sin ni siquiera asomarse al inmueble.

¿Pero entonces, qué sentido conserva el valor catastral? Todo el que ha tenido siempre como valor individualizado, administrativo y estable que permite valorar los bienes inmuebles en tanto en cuanto se dispone de los mismos. Su «valor en uso». En el ámbito local el IBI, en el estatal el sucedáneo de impuesto sobre el patrimonio inmobiliario a disposición del contribuyente (la imputación de rentas), y en el autonómico, el Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo que carece por completo de sentido, y contraviene los principios constitucionales que debieran presidir la ordenación de los tributos, es esa obsesión enfermiza del legislador tributario por jugar a la chica y a la grande, según convenga: «el mayor de»<sup>14</sup>.

El uso de un piso idéntico por los cuatro vecinos de un mismo rellano merece una valoración desigual en el impuesto que sujeta a gravamen su titularidad en función de elementos tan aleatorios como la fecha de su adquisición, si fue o no objeto de comprobación y si su valor catastral, o de referencia ahora, es, o no, mayor que el de la media en la zona. ¿Por qué?

Con todo, no ha sido esta la opción adoptada por el legislador en la reciente reforma. En definitiva, en los tres impuestos patrimoniales se ha seguido un criterio de definición de la base imponible para los bienes inmuebles que está orientado a maximizar la recaudación, pues en los tres se utiliza la expresión el «mayor de» diversos valores:

---

13 Lo expresa con particular acierto D. Nicolás Maraundi en su voto particular a la STS 843/2018 al hacer notar que los precios medios, más allá de su razonabilidad como referencia «...no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc).»

14 Así se ha evidenciado por PATÓN GARCÍA (2021:5) reproduciendo al respecto el tenor literal del Consejo de Estado en su Dictamen sobre el Proyecto de ley: «suscita dudas la opción (...) por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este. La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribuyente es expresivo de su mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior)».

- i) El declarado o el de referencia, en el ISD;
- ii) A los que se une «el precio o contraprestación pactada» en el caso del ITPAJD;
- iii) Mientras que en el IP la tríada está formada por el catastral, «el determinado o comprobado a efectos de otros tributos» (el de referencia, si concurre, para los inmuebles), y el precio, contraprestación o de adquisición.

En realidad, pues, no hay una diferencia sustancial entre los tres impuestos. Cuando su razón de ser y la capacidad económica sobre la que se construyen difiere.

La alteración de mayor realce, con todo, se ha llevado a cabo en la regulación del procedimiento administrativo relativo a la determinación del valor del inmueble en los dos impuestos que gravan su transmisión entre particulares y, por derivación, en el IP.

Se ha restringido la facultad de las Administraciones tributarias competentes, las autonómicas, para iniciar procedimientos de comprobación de valores en estos casos, cuando exista valor de referencia. Para los inmuebles –en esta situación, que se supone que no serán todos– no hay comprobación que valga. La base imponible o es el valor de referencia, o el declarado o el precio, si estos últimos fueran superiores. No tiene ya sentido, pues, comprobar otra cosa que no sea la adecuación del de referencia a los criterios e indicios objetivos que han presidido su configuración. Extremo, por otra parte, que hasta que no sea objeto de un preciso desarrollo reglamentario resulta por completo desconocido, más allá de una mención genérica a los valores comunicados por los fedatarios públicos.

¿Qué pueden hacer los interesados, pues, si consideran que el valor de referencia no se ajusta a la realidad del mercado? Impugnar su autoliquidación o recurrir la liquidación en reposición o en vía económico-administrativa. En cualquiera de los casos, la Administración actuante solicitará informe de la Dirección General del Catastro para que ratifique, o enmiende, la magnitud del valor de referencia. Nada más, y sin empleo de los medios de comprobación previstos en la LGT, luego sin que quepa recurrir a la tasación pericial contradictoria, al menos en el marco de la reposición o del procedimiento de rectificación de la autoliquidación<sup>15</sup>.

Adviértase que no se estará, en tal caso, instruyendo un procedimiento de comprobación de valores, de los previstos como tal en el art. 134 LGT, utilizando

---

15 «...la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos.» STS 843/2018, FJ 4ºe). Si el Supremo ya apuntaba la irrelevancia de la tasación pericial contradictoria cuando se partía del automatismo de los valores medios calculados a partir de los catastrales multiplicados por unos coeficientes (art. 57.1.b) LGT), en el marco de la reforma, que directamente prescinde de la comprobación de valores para reconducir todo el procedimiento a la mera determinación del valor de referencia, es evidente que la tasación pericial contradictoria ya no es que sería vana, es que, sencillamente, carecería de objeto y no es procesalmente viable. En este sentido se manifiesta PATÓN GARCÍA (2021:4). De contrario parecer, con sólida argumentación y referencia a opiniones divergentes se muestra VARONA ALABERN (2021:39-41).

los medios de comprobación referidos en el art. 57 LGT. Se tratará, sencillamente, de ajustar la correcta dimensión del «valor de referencia» en el marco de un procedimiento de rectificación de autoliquidación o de reposición, y en los estrictos márgenes señalados en los preceptos de la LISD ó de la LITPAJD en el que se regula este novedoso trámite. De «determinar» el valor de referencia del bien inmueble, no de «comprobar» su valor de mercado. No se olvide que para estos impuestos la base imponible ya no está definida como el «valor» (de mercado) del inmueble sino como su «valor de referencia», de resultar éste ya fijado por el Catastro.

No es baladí, a este respecto, que el informe –vinculante, por cierto– del Catastro «será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución» (art. 10 LISD y art. 9 LITPAJD). Ciertamente, «como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios» (*ibídem*), pero no mediante el empleo de los medios de comprobación del art. 57 LGT.

El Catastro, pues, se limitará a integrar en la determinación del valor de referencia del inmueble –tal y como se ha construido en la resolución por la que se hubiera aprobado– las circunstancias concretas alegadas y probadas por el contribuyente, para corregirlo, o ratificarlo. Nada más.

No se trata, pues de un procedimiento encaminado a determinar el valor de mercado del inmueble (art. 134 LGT)<sup>16</sup> sino de un trámite preceptivo incidental –la emisión de un informe vinculante– a solventarse por las oficinas catastrales, cuyo objeto es ajustar, corregir, aquilatar, afinar el importe del valor de referencia, que, para los inmuebles, constituye la base imponible de los impuestos.

Viniera a parecer que se traslada al Catastro la función de perito cualificado, como si fuera un tercero, al que se hayan de remitir todas las Administraciones tributarias, a estos efectos. Convirtiendo el «valor de referencia» en una magnitud objetiva e inexpugnable –pese a basarse en indicios– tan solo modificable por el Catastro –a la vista de la documentación presentada por el contribuyente– para modificar, en su caso, los parámetros, de fijación reglamentaria, con los que hubiera cuantificado el mismo inicialmente.

Al parecer era esta una reforma instada desde las Administraciones tributarias autonómicas. No deja de resultar sorprendente que la opción adoptada haya sido la de trasladar la competencia para la determinación de la base imponible de dos de sus principales impuestos cedidos a una Dirección general del Ministerio de Hacienda que, parece evidente, va a asumir con ello una considerable

---

16 «Por lo tanto, se vaticina que el procedimiento de comprobación de valores regulado por el artículo 134 LGT se desactivaría de manera importante, pues tendrá una escasa aplicación práctica si entra en vigor el valor de referencia en los términos previstos en el mencionado Proyecto de Ley.» PATÓN GARCÍA (2021:4). Al menos por lo que a su hasta ahora más habitual ámbito de aplicación se refiere, los impuestos patrimoniales.

carga de trabajo. Se ha de suponer que sus efectivos y recursos se ajustarán a los requerimientos de las nuevas funciones que se le asignan<sup>17</sup>.

#### 4. La jurisprudencia sobre comprobación de valores a la luz de la reforma

---

En realidad, esta reforma, como tantas otras de las impulsadas en los últimos tiempos, nace de una línea jurisprudencial que había venido a poner en entredicho el actuar de las Administraciones tributarias en la comprobación de los valores de los inmuebles. A tenor de la cual, se ha procedido, sencillamente, a desarbolarla<sup>18</sup>.

Lo cierto y verdad es que ya existía en nuestro ordenamiento tributario algo semejante a este «valor de referencia», aunque no directamente calculado por la Administración General del Estado, transparente e individualizado. Me estoy refiriendo, claro está, a los llamados «valores recomendados» a los que –con distinta técnica y nivel de detalle– han venido recurriendo las Comunidades autónomas para orientar a los contribuyentes y planificar su actividad de comprobación<sup>19</sup>.

Siendo una técnica normativa razonable y operativa –que ciertamente ha contribuido a incrementar la recaudación de los impuestos patrimoniales, a sesgar adecuadamente y con criterios objetivos de riesgo las actuaciones administrativas de comprobación y a reducir la litigiosidad en la materia– el Tribunal

---

17 Tres Comunidades Autónomas al menos Castilla-La Mancha, la Valenciana y el Principado de Asturias, han suscrito en febrero y marzo de 2021 sendos Convenios de colaboración con la Dirección General del Catastro en relación a la fijación de los valores de referencia. PATÓN GARCÍA (2021: not. 9).

18 «..., es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT.» STS 843/2018, FJº 3º.3.2.d). Este párrafo tiene el regusto de la profecía cumplida; pareciera que el Tribunal Supremo le estuviera indicando a la Administración el cauce legislativo a seguir para salirse con la suya y soslayar las exigencias del Alto Tribunal: suprimase la comprobación de valores, y problema resuelto. Dicho y hecho.

19 La legalidad y validez de algunas de las normas reglamentarias en las que se aprobaba la metodología para el cálculo de dichos valores recomendados fue ratificada por el Tribunal Supremo, en tanto en cuanto se aplicasen a transacciones realizadas con posterioridad a su publicación [SSTS 1183/2017 (ECLI:ES:TS:2017:1361) y 888/2016 (ECLI:ES:TS:2017:1358)], con un interesante voto particular, eso sí, del Sr. Navarro Sanchís, al que se adhiere el Sr. Díaz Delgado. Pese a que en la sentencia de instancia el TSJ de Valencia había anulado íntegramente las órdenes autonómicas por considerarlas inapropiadas como medio de comprobación de valores. Y es que, como técnica y referencia para la valoración orientativa de los inmuebles no sólo eran conformes a la legalidad, sino verdaderamente útiles y funcionales. Cosa distinta cabe decir de su uso puntual en el marco de procedimientos de comprobación de valores, con un automatismo impropio del objeto y finalidad de una actuación de comprobación que debería de encaminarse a esclarecer la verdad material, atendidas y evaluadas las razones del contribuyente. «Para la primera función eran idóneos, porque constituían una mera referencia para evitar la comprobación de valor, pero no para la segunda, que impone más requisitos y garantías. Al ampliar su función, ha quedado patente su fragilidad para asumir una finalidad que les excede con creces.» (VARONA ALABERN, 2021:18).

Supremo puso en entredicho que de valores de referencia, orientativos, recomendados, pasasen a funcionar como valores absolutos, rígidos e incontrovertibles<sup>20</sup>.

La falla no estaba en la técnica, sino en su improcedente empleo. Bien está que se procure a los contribuyentes una orientación, una información, sobre lo que para la Administración puede resultar un «valor aceptable», como «valor real» del inmueble, y que se concentre la actividad comprobadora en aquellas autoliquidaciones de mayor riesgo, por cuanto se hubiera declarado por debajo de los umbrales de valoración razonables.

Pero una vez iniciado un procedimiento de comprobación de valores lo que carece de sentido es desatender la realidad y las razones del contribuyente para limitarse a aplicar tozuda y automáticamente un criterio reglamentario que no debiera de ser sino una mera referencia, una presunción construida a partir de la mediana de lo habitual. Susceptible, pues, de desmantelarse, desarbolarse, como consecuencia de la evaluación individualizada, integral, atenta y pormenorizada del caso concreto<sup>21</sup>.

Facilitar orientaciones al contribuyente, mediante instrucciones o aplicativos informáticos, sobre lo que son valores aceptables, en la mediana de la zona en la que se ubica el inmueble, es una saludable práctica de asistencia e información, como actuación propedéutica encaminada a facilitar la presentación de las autoliquidaciones y planificar la actuación comprobadora de los órganos a quienes se encomienda dicha función. Un ejemplo de buena administración.

Utilizar esos valores medios de referencia como una máxima incontrovertible e irrefutable —en el marco de un procedimiento individualizado de comprobación— trasladando al contribuyente la obligación de desautorizarlos, y haciendo recaer sobre él una carga desmesurada de la prueba, desde la pretensión de que son ciertos y verdaderos con carácter general, sencillamente porque pueden serlo en la media de las transacciones, o se aplicaron en el pasado, es una práctica reprochable. Una vulneración del deber de buena administra-

---

20 La STS 843/2018, de 23 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:2186) es, sin duda, el referente a este respecto. Una consideración de los hechos de los que trae causa en términos de justicia material y una lectura serena de su solidez argumentativa debiera de haber llevado al redactor de la reforma a buscar otras soluciones al problema de fondo que se ventila, más atento a cohonestar el bien común con los derechos de los contribuyentes. Configurando una formulación de la base imponible de los impuestos patrimoniales, del juego del valor de referencia en su aplicación y de la función de la comprobación de valores en todo ello más equilibrada en términos de justicia, eficacia administrativa, reducción de la litigiosidad y economía procesal. Era posible, y se ha desperdiciado la oportunidad de acometerlo en estos términos, optándose por erigir el valor de referencia en el eje del sistema, y cerrando el paso a una eventual comprobación de valores más atenta a la realidad que al automatismo formalista.

21 «En la selección del rango reglamentario se residen, pues, todos los problemas dogmáticos que conlleva la práctica comprobadora, en tanto sus determinaciones no se limitan a ser el punto de partida de la comprobación, sino también el de llegada —pues no hay otra comprobación que la mera aplicación directa y mecánica de lo prevenido en el reglamento—, de suerte que, como vamos a desarrollar, son ahora polémicas y merecen una respuesta *ad casum* las sustanciales ideas de motivación, comprobación singular e individualizada, visita al inmueble objeto de avalúo, así como la presunción de certeza de la autoliquidación y su pugna con la antagónica presunción que surge de lo regulado en un reglamento.» STS 843/2018, de 23 de marzo, FJ 2º.3.

ción<sup>22</sup>. Ahora, eso sí, consagrado por *mor* de una reforma, a mi parecer, bien orientada en su objetivo pero desacertada en su consecución.

Volviendo a la dicotomía que más arriba se señalaba, una cosa es la definición de la base imponible de los impuestos –el valor del inmueble– y otra, distinta, el modo como se haya de determinar.

No siendo el mercado inmobiliario transparente y regulado, los valores recomendados ofrecían tanto al contribuyente como a la Administración una orientación útil y objetiva al respecto.

Moviéndose el valor declarado en el entorno del recomendado, el contribuyente podía presumiblemente pensar que no se instruiría comprobación del mismo, y la Administración lo aceptaría –y así, normalmente, sucedía– como una base imponible razonable.

Instruido, sin embargo, el procedimiento de comprobación de valores, lo que carece por completo de lógica es que la Administración se «atrinchere» en ese valor recomendado –muchas veces el resultado de multiplicar el catastral por un determinado coeficiente– sin atender a razones y sin llevar a cabo una auténtica y genuina comprobación *in situ* –«directa y personal del bien que se valora»– para apreciar las características y condiciones efectivas, reales –no sobre plano– del inmueble.

La obstinación, o la falta de recursos, de las Administraciones tributarias –las autonómicas, competentes en estos impuestos– en llevar a cabo las comprobaciones de valores desde sus propios edificios y recurriendo a métodos indiciarios y estadísticos ha ido alimentando una jurisprudencia considerable y sólida contraria a tal actuar.

Resultaba tan evidente para el Tribunal Supremo que una adecuada comprobación del valor del inmueble exige que el funcionario o perito responsable de la misma se desplace para evaluar sobre el terreno las condiciones efectivas y demás características del objeto de comprobación que, finalmente, llegó a afirmar que de no hacerse «ha de razonarse individualmente, y caso por caso, con justificación racional y suficiente por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal (del perito) al inmueble»<sup>23</sup>.

---

22 A mi modesto entender, en el caso que motivó las referidas sentencias de 2018 y la crisis de los valores recomendados –los famosos pisos del «Pocero» en Seseña (Toledo)– es justamente eso lo que ocurrió. La Administración autonómica se empeñó, de forma poco sensata y a toda costa, en mantener una verdad formal –el valor catastral multiplicado por un coeficiente que se había llevado por delante la crisis inmobiliaria– frente a una verdad material incontrovertible y notoria: el Banco de Santander se había desprendido de esos pisos vendiéndolos a 60.000 €, cuando pocos años antes la promotora –absorbida por el Banco– los había venido comercializando a más del triple de esa cifra. La consecuencia inmediata fue la desautorización general –también como meros valores recomendados– de las disposiciones reglamentarias autonómicas, como correlato de una precipitada lectura de la jurisprudencia del Supremo al respecto. La derivada legislativa ha sido aún peor: la consagración de los valores de referencia de los inmuebles como base imponible de los impuestos patrimoniales.... siempre que sean menores a cualquier otro del que llegue a tener conocimiento la Administración.

23 STS 39/2021, de 21 de enero (ECLI:ES:TS:2021:110), FJ 6º. Si ya con anterioridad se había entendido que esa visita personal del perito a la finca debiera de ser lo habitual (STS 14/2016, de 18 de enero; ECLI:TS:2016:14) ahora se había llegado a decir que si no se hace se habrá de motivar debidamente el por qué.

Dicho de otro modo, es tan evidente que el perito o funcionario para realizar su trabajo debidamente ha de examinar personalmente el inmueble que, de no hacerlo, tendría que justificar de forma racional y suficiente el por qué. De modo que, automáticamente, la falta de explicación al respecto comporta que la comprobación de valor es irregular y no está suficientemente motivada.

Pues bien, con la reforma operada tal cosa ya no será necesaria en el caso de los bienes inmuebles que tengan asignado un valor de referencia –que serán la inmensa mayoría de los encaminados a comprobar el valor de un bien– pues el propio texto legal delimita con precisión el objeto de la eventual impugnación –que no comprobación– y el modo de llevarse a cabo.

El objeto de la impugnación será, en adelante, la determinación del valor de referencia del inmueble, que ese, y no otro, es su valor, la base imponible, a los efectos del tributo. El modo de llevarse a cabo será mediante la elaboración de un informe por el Catastro cuya motivación –por disposición legal expresa– estará limitada a integrar las alegaciones y pruebas del contribuyente en el tenor de la resolución de la que trae causa la fijación inicial del valor de referencia.

Ciertamente, la jurisprudencia del Supremo había venido afirmando que «el establecimiento de coeficiente multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible reveladora de capacidad económica indirecta»<sup>24</sup>.

Pues bien, ya no lo podrá decir más<sup>25</sup>, al menos respecto de aquellos inmuebles a los que se asigne un valor de referencia. Ahora la base imponible del ISD y del ITPAJD para los bienes inmuebles ya no es su «valor real», sino su «valor», que, cuando lo tenga, será el que el Catastro identifique y asigne como «de referencia». Valor que no se fija mediante una comprobación de valores, sino por el Catastro y conforme a las reglas que lo regulan. El contribuyente única y exclusivamente podrá aspirar a que se coteje –en el marco de una rectificación de la autoliquidación, de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa– que el Catastro ha calculado debidamente –de conformidad con unas normas reglamentarias a la fecha desconocidas– el susodicho valor de referencia. Nada más. Se acabó el art. 134 LGT, los medios del art. 57 LGT, la intervención de peritos y la tasación pericial contradictoria.

La STS de 26 de noviembre de 2015<sup>26</sup> resume de forma exhaustiva y precisa la doctrina del Alto Tribunal<sup>27</sup> –continúa y reiterada en otras muchas que en la

---

24 *Ibidem*, FJ 1º.

25 «El cambio legislativo en la base imponible del impuesto impide aplicar unos criterios jurisprudenciales que se concibieron para el valor real, pero que devienen inadecuados para el valor de referencia, que no deja de ser un valor indicativo» VARONA ALABERN (2021:37).

26 STS 5306/2015, de 26 de noviembre (ECLI:TS:2015:5306).

27 «...ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración –que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término– ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012, recurso de casación para unificación de doctrina –recurso n.º 34/2010–; de 18 de junio de 2012 –recurso de casación n.º 224/2009–; y de 26 de marzo de 2014 –recurso de casación n.º 3191/2011–).» STS 843/2018, FJ 3º.3.1.h).

misma se citan— sobre los requisitos que deben de concurrir en la comprobación del valor de un inmueble realizada por un perito para que se considere ajustada a Derecho, motivada de forma que quede garantizado el derecho de defensa del contribuyente<sup>28</sup>:

- i) El principal es la individualización de la comprobación, justificando de forma detallada por qué se han utilizado unos coeficientes, y no otros, con mención de las características específicas del bien objeto de valoración que se han tenido en cuenta al efecto;
- ii) Identificación precisa de los testigos o muestras empleados en el juicio de comparabilidad —cuando se haya utilizado este medio, lo que es habitual— e incorporación al expediente de las operaciones de referencia que se han tenido en cuenta, debidamente anonimizadas o mediante un certificado de otro funcionario distinto del perito actuante que acredite su veracidad;
- iii) Reconocimiento personal del bien objeto de valoración o, en caso contrario, justificación racional y suficiente de por qué tal visita resultaba innecesaria.

Esta doctrina mantendrá su vigencia para otro tipo de bienes cuya valoración se lleve a cabo por un perito, en el marco de un procedimiento del art. 134 LGT y aplicando los medios previstos en el art. 57 LGT. No para los bienes inmuebles que tengan asignado un valor de referencia. Tampoco en aquellos casos —que no serán infrecuentes en los supuestos de ISD fuertemente bonificados, que no son pocos— en los que el valor declarado sea superior al de referencia, transformándose así en base imponible objetiva del tributo<sup>29</sup>.

De hecho, la ley restringe la facultad de comprobación de las Administraciones tributarias a estos efectos. Solicitada la rectificación de la autoliquidación,

---

28 «Para que la motivación sea eficaz la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.» STS 5306/2015, FJ 4º.2.

29 Es bien sabido que el efecto inducido que esta circunstancia ha proyectado sobre la tributación de las plusvalías —no estando sujeta a gravamen la llamada «del muerto»— en los impuestos estatales sobre la renta, ha llevado al legislador a limitar el valor de adquisición a tener en cuenta en estos casos al de «mercado» del bien inmueble (art. 36 LIRPF). En el supuesto de que la AEAT pusiera en entredicho que un «valor declarado» en ISD es superior al de mercado, debería de iniciar un procedimiento de comprobación de valores verdaderamente singular, pues debería de encaminarse a demostrar que la base imponible del ISD, definida en ese impuesto como «valor»... de mercado («el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas» art. 9.2 LISD) era superior al «valor de mercado», a efectos del IRPF. Estamos, pues, ante una antinomia de manual y ante una estanciedad verdaderamente singular. A efectos de ISD se tendrá por base imponible incontrovertible —ni siquiera sujeta a comprobación— el «valor declarado», admitiendo el texto legal, sin despeinarse, que pueda ser superior al de «mercado». A efectos del IRPF, por el contrario, no se podrá trasladar al mismo ese «valor» —que se ha tenido por bueno para liquidar otro impuesto— sino que se habrá de partir como valor de adquisición del de «mercado». Habida cuenta de que, como es obvio, no estamos ante un mercado regulado, uniforme, objetivo y transparente. Todo ello en el seno de un mismo «sistema tributario» que se supone que debiera de ser coherente y justo. Tiendo a pensar que no proliferarán este tipo de procedimientos y que, de instruirse, darán lugar a encendidas controversias, agitadas fases de prueba y, con toda probabilidad, jugosos litigios.

o impugnada la liquidación provisional por el contribuyente, la Administración autonómica se deberá de limitar a solicitar de la Dirección General del Catastro el preceptivo informe –vinculante, salvo que se inste por un órgano económico-administrativo– cuyo contenido deberá de limitar su motivación al cotejo de la adecuada aplicación al bien inmueble –atendidas las alegaciones y prueba presentada por el interesado– de la resolución en la que se haya enmarcado la aprobación del valor de referencia del inmueble, que es lo que ahora constituye la base imponible del impuesto.

No siendo calificable el informe de la Dirección General del Catastro, propiamente, como dictamen pericial y no estando enmarcado en un procedimiento de comprobación de valores, en sentido estricto, no resultaría aplicable al mismo la doctrina del Supremo sobre las exigencias de motivación de esta tipología de comprobaciones.

El objeto de comprobación tampoco será determinar el «valor» (de mercado) del inmueble, sino ajustar, en su caso, el valor de referencia contrastando las alegaciones de las partes con «los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados». Es lo único que tendrá que probar la Administración. A partir de ahí, sería el contribuyente quien tendría que probar –cosa verdaderamente ardua– que ese valor de referencia no está alineado con el «valor»... de mercado del bien inmueble<sup>30</sup>.

Al menos esta da la impresión que fuera la voluntad de una reforma que trastoca por completo el marco normativo vigente:

- i) Fijar unos valores de referencia –pretendidamente individualizados– acompasados a las variaciones del mercado inmobiliario que aporten un marco aplicativo de mayor certidumbre que el actual;
- ii) Trasladar al Catastro la responsabilidad de su gestión, aprobación, y publicidad, así como la realización coordinada de informes preceptivos –y en algunos casos vinculantes– en todo el territorio nacional, al hilo de las impugnaciones que contra los mismos se pudieran suscitar;
- iii) Simplificar la motivación de las resoluciones de las impugnaciones acotando su objeto a la determinación de dicho valor administrativo de referencia, de conformidad con los informes emitidos por el Catastro;
- iv) Excluir del procedimiento de comprobación de valores lo que, hasta la fecha, había sido su objeto principal, el de los inmuebles, restringiendo legalmente la facultad de las Administraciones tributarias para tramitarlo y, por lo tanto, la de los contribuyentes para instarlo.

---

30 «La motivación no tiene que ser tan rigurosa como la que se exige en el valor comprobado, ya que ahora no se trata de precisar un concepto jurídico indeterminado (valor real, valor de mercado), sino que estamos ante un valor calculado de forma masiva, concreto y objetivo que el legislador ha elegido como base imponible de determinados tributos. Por ello, no será necesaria la inspección ocular que se puede exigir para calcular el valor comprobado, ni tampoco la singular intervención del actuario que evite aquel automatismo contrario a una comprobación de valores, sino que basta que se ofrezcan los datos más relevantes que permitan conocer cómo se ha calculado el valor de referencia. Una vez cumplido este extremo, corresponderá al contribuyente probar que este valor supera al de mercado o que no se ha calculado correctamente, es decir, primero debe motivar la Administración y después corresponderá al contribuyente justificar su pretensión.» VARONA ALABERN (2021:38).

## 5. A modo de conclusiones

---

Siguiendo el siempre acertado criterio de la Dra. Espejo Poyato, al que más arriba se hacía mención, sobre la valoración tributaria, para los inmuebles en este caso en los impuestos patrimoniales, lo deseable sería:

- i) «Unidad en lo posible», luego valoración distinta, catastral, para el uso (IP/ IBI), y «real» o «de mercado» para la transmisión (ITP/ISD)<sup>31</sup>;
- ii) «Variedad en lo inevitable», tomando el de «referencia del mercado inmobiliario» como tal –una utilísima orientación, que no un automatismo– tanto para el contribuyente como para la Administración, cuando se sujeta a gravamen una transmisión, onerosa o lucrativa;
- iii) «Coordinación en todo caso», gestionando dichos valores de modo homogéneo en todo el territorio nacional por el Catastro, en colaboración con las Comunidades autónomas, los entes locales y otros operadores oficiales y privados del mercado inmobiliario.

No es esto lo que se ha hecho. Probablemente con el objetivo de hacer frente a las exigencias de calidad en la comprobación de valores derivadas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha reenviado la caracterización de la base imponible de los tres impuestos a una magnitud objetiva gestionada desde el Catastro.

De forma que, tratándose de inmuebles, la eventual comprobación de valores no discurrirá ya –salvo en fase económico-administrativa o contencioso administrativo– por los cauces del art. 134 LGT y aplicando los medios previstos en el art. 57 LGT, sino mediante el rígido procedimiento de determinación previsto en los arts. 9 LISD y 10 LITPAJD, recurriendo al informe preceptivo, y vinculante para las Administraciones actuantes, del Catastro.

A tenor del desarrollo reglamentario del sistema y de su aplicación práctica podrá evaluarse si se cumplen tales objetivos, o no, y si la jurisprudencia no expande a los informes del Catastro las exigencias de motivación que ha venido

---

31 Se ha querido prescindir aquí, por desbordar el objeto de esta colaboración, del estado de abandono legislativo que, desde 2017, aqueja al IIVTNU, directamente relacionado con los problemas de valoración de los inmuebles abordados por la Ley 11/2021 para otros impuestos. Asentados los valores de referencia, serían los adecuados para reconstruir la base imponible de este impuesto local de un modo razonable. Es más, probablemente lo más operativo, sencillo, eficiente y económico sería reinventarlo como un recargo municipal sobre los impuestos estatales que gravan la renta. No hay noticia de que algo así se haya llegado a considerar. Es más, tampoco se advierte –salvo error u omisión– que haya intención alguna de reformar el impuesto, en uno u otro sentido, a pesar de la colosal conflictividad y problemas aplicativos graves que desde 2017 viene generando. En una reciente columna de «la AEDAF opina» en *Expansión*, de 14 de julio de 2021, se resumía el devenir del IIVTNU titulándolo como «La tragicomedia del impuesto municipal sobre la plusvalía». ¿No se podría haber aprovechado la Ley 11/2021 para bajar el telón de este insólito sainete jurisprudencial que, ya desde hace más de cuatro años, tiene en jaque a los responsables de gestionar las Haciendas locales y completamente desconcertados tanto a los contribuyentes como a sus asesores? *Cfr.* para tratar de entender el embrollo PAGÈS I GALTÈS (2020)

predicando respecto de los dictámenes periciales en sede de comprobación de valores.

Un efecto colateral, verdaderamente singular, que previsiblemente se puede derivar de este novedoso modo de remitir la base imponible del impuesto a un valor administrativo determinado y publicado por el Catastro es que, una vez que estos sean consultables en su sede electrónica, con carácter individualizado —está por ver cómo— pudieran venir a condicionar los precios en el mercado inmobiliario, con tendencia a la baja por cuanto el valor de referencia incorpora en su configuración un factor objetivo de reducción respecto al de mercado.

Difícilmente, aun mediando causas objetivas, los particulares van a acordar una contraprestación menor a la publicada como valor de referencia —en transacciones onerosas— a sabiendas de que la liquidación tributaria tomará éste como base imponible del ITPAJD adeudado. Con mayor razón, en el ISD los herederos y legatarios se ajustarán a los valores de referencia, salvo que estén en condiciones de evidenciar con toda claridad que se ha cometido un error flagrante en su determinación.

Al menos el valor de referencia de mercado se acompañará presumiblemente mejor a los vaivenes del mercado inmobiliario y procurará un mapa territorial más homogéneo de valoraciones, y mejor coordinado que el actual, integrando —en línea de principio— características y coyunturas específicas de cada inmueble. Principal virtud de la reforma.

Es un avance, sin duda. Mejor hubiera sido, seguramente, que se hubiese mantenido —tal y como estaba previsto en el anteproyecto de ley— como lo que debiera ser, una mera referencia, manteniéndose el valor real como definición de la base imponible y dejando un espacio razonable al juego de una ajustada comprobación de valores —individualizada y precisa, como exige el Supremo— cuando fuera necesario. Manteniéndose al margen, además al Impuesto sobre el Patrimonio, que seguramente estaría mejor alineado con su homónimo local, el IBI, en torno a los valores catastrales.

Luces y sombras, pues, que solo el tiempo desvelará qué panorama dejarán a su paso, al desplegarse en los impuestos concernidos por la reforma, y en otros no directamente mencionados.

## 6. Bibliografía

---

DEL BLANCO GARCÍA, A. (2019): «Hacia un nuevo valor inmobiliario de referencia» *Quincena Fiscal*, núm. 9.

ESPEJO POYATO, I. (1990): «¿Es posible un valor unitario? La valoración de inmuebles en el Derecho tributario español». *CT: Catastro*, núm. 5.

PAGÈS I GALTÉS, J. (2020): Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía, *Atelier*.

PATON GARCÍA, G. (2021): «Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles. ¿Es el valor de referencia la solución?», *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 190.

ROZAS, J.A. (2021): «¿Un valor unitario tributario?». *BIT Plus*, núm. 255, pp. 4-6.

VARONA ALABERN, J.E. (2021): «El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Protección y Lucha contra el Fraude Fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 458, pp. 5-50.



# LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EX ARTÍCULOS 194.1 Y 195.1 LGT RESULTA COMPATIBLE CON LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR LA PARTICIPACIÓN EN LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 201.3 LGT

---

Julia López Espejo

*Becaria Beca Semillero de Investigadores. Área de  
Derecho Financiero y Tributario  
Departamento de Derecho Público y Económico.  
Universidad de Córdoba  
(España)*

## Title

The imposition of penalties ex articles 194.1 and 195.1 LGT is compatible with the derivation of joint liability for participation in the commission of the infringement of article 201.3 LGT

## Resumen

En el presente trabajo se realiza un comentario a la STS 1177/2020, de 17 de septiembre (ROJ: STS 2871/2020 – ECLI:ES:TS:2020:2871), referida al estudio de la triple identidad que presupone la infracción de la vertiente material del principio *non bis in idem* tutelada por el artículo 25.1 de la Constitución Española, así como, a la posibilidad de que una doble represión fiscal contravenga el principio de inherencia recogido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En estas páginas analizaremos y realizaremos anotaciones sobre los últimos criterios jurisprudenciales que el Tribunal Supremo ha establecido en relación con las vidriosas cuestiones que se vienen planteando en los últimos tiempos referentes al principio *non bis in idem* en el ámbito del Derecho tributario sancionador.

## Palabras clave

Principio *non bis in idem*. Principio de inherencia. Concurso de normas. Concurso de infracciones tributarias. Responsabilidad solidaria. Facturas falsas.

**Abstract**

This paper consists in a comment about the Supreme Court Judgement 1177/2020, of 17 September referring to the study of the triple identity that presupposes the infringement of the material aspect of the *non bis in idem* principle protected by Article 25.1 of the Spanish Constitution in the context of a sanctioning tax procedure, as well as the possibility that a double fiscal repression contravenes the principle of inherence enshrined in Article 180.1 of Law 58/2003 of 17 December, Tax General. In these pages we will analyse and make notes on the most recent jurisprudential criteria that the Court has established in relation to the *ne bis in idem* principle in the field of punitive tax law.

**Keywords**

*Non bis in idem* principle. Principle of inherence. Concurrent rules. Concurrent tax offences. Joint liability. False invoices.

Cómo referenciar: López Espejo, J. (2021). La imposición de sanciones ex artículos 194.1 y 195.1 LGT resulta compatible con la derivación de responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 141-160

## SUMARIO

1. Introducción
2. Los hechos, el objeto y la cuestión de interés casacional de la STS 1177/2020, de 17 de septiembre
3. Análisis crítico de la doctrina introducida por el Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre
  - 3.1. Criterios jurisprudenciales reseñables
  - 3.2. El concurso ideal medial como causa de exclusión de la vulneración del principio *non bis in idem*
  - 3.3. La aplicación del artículo 180 LGT a los supuestos enjuiciados. La aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el artículo 201.3 LGT: la STS 3318/2015, de 6 de julio
  - 3.4. Contenido del voto particular
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Referencias jurisprudenciales
  - Sentencias del Tribunal Supremo
  - Sentencias del Tribunal Constitucional

## 1. Introducción

---

Uno de los mayores problemas que se viene planteado desde tiempo atrás para todos los aplicadores del Derecho se refiere al hecho de conferir contenido al principio *non bis in idem* que, a pesar de no ser un principio expresamente recogido en nuestra Constitución, el Tribunal Constitucional ha manifestado su encaje en los artículos 24 y 25 de la Constitución española. El *non bis in idem* se refiere a la prohibición dirigida al *ius puniendi* del Estado en cuanto a la apertura de un segundo procedimiento sancionador o a la imposición de una segunda sanción por los mismos hechos, contra el mismo sujeto y con el mismo fundamento jurídico. Observamos, así, como el principio en cuestión presenta dos vertientes, procesal y material, estrechamente relacionadas y de idéntica importancia jurídica. Sin embargo, este principio, en tanto que no presenta un contenido completamente claro ni una delimitación adecuada, puede provocar supuestos de desigualdad e injusticia para los infractores. En este sentido, es innegable la relevancia que ha ido adquiriendo este principio en el ámbito del Derecho tributario sancionador, donde cada vez son más abundantes las situaciones en las que unos mismos hechos son constitutivos tanto de infracción tributaria, de las recogidas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria, como de delito, recogido en el artículo 305 del Código Penal, referido al delito de fraude contra la Hacienda Pública (conurrencia externa), así como, los supuestos en los que de unos mismos hechos se pueden derivar dos sanciones tributarias (conurrencia interna), convirtiéndose aquél principio en un criterio básico e imprescindible para, fundamentalmente, limitar la potestad sancionadora del Estado.

Asimismo, la propia Ley General Tribunal (en adelante, LGT), en su artículo 180, recoge el principio de no concurrencia de sanciones. En este precepto como ha indicado el Tribunal Supremo, no se recogen íntegramente las exigencias que dimanen de la vertiente material del *non bis in idem* sino, exclusivamente, uno de los mandatos que se infieren de este principio<sup>1</sup>: el que la doctrina penalista denomina principio de inherencia, que prohíbe que una acción u omisión que sirva como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave pueda ser sancionada como infracción independiente.

Desde un punto de vista material, el *non bis in idem*, de acuerdo con los principios de tipicidad y legalidad y, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en diferentes pronunciamientos<sup>2</sup>, «impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente proscrita puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, abstracción hecha de su naturaleza penal o administrativa, o en el seno de un único procedimiento». <sup>3</sup> Pretende, por tanto, «que no recaiga duplicidad de sanciones, admi-

---

1 STS 1177/2020, de 17 de septiembre, FD 10.

2 SSTC 2/1981, de 30 de enero y 2/2003, de 16 de enero, entre otras.

3 STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.

nistrativa y penal, en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento»<sup>4</sup>.

Además, con esta vertiente material se persigue una finalidad concreta, referida a «evitar una reacción punitiva desproporcionada»<sup>5</sup>, pues como afirma el máximo intérprete de la Constitución, «dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente», quebrantándose tanto el principio de seguridad jurídica como de proporcionalidad.

La STS 1177/2020, de 17 de septiembre, que en estas líneas nos proponemos comentar y analizar, resuelve una serie de cuestiones que se centran, fundamentalmente, en dos materias: por un lado, el contenido y el alcance de la vertiente material del principio *non bis in idem* y, por otro lado, la aplicación del artículo 180 de la Ley General Tributaria ante un supuesto de concurrencia interna de sanciones tributarias.

En concreto, en relación con estas cuestiones el Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia sobre el particular problema que plantea la emisión y el aprovechamiento de las facturas falsas emitidas por terceros. Y es que la emisión de una factura falsa o con datos falseados es una conducta ilícita que atañe e involucra, al menos, a dos obligados. En primer lugar, desde luego, a quien, en su condición de emisor, la crea materialmente. Pero, sobre todo, en segundo lugar, esta creación no tendría una auténtica aplicación práctica si quien figura en ella como destinatario, no está interesado en aprovecharla para incrementar sus beneficios por medio del incremento de gastos deducibles o de aumento de cuotas deducibles. En términos utilizados por GARCÍA MORENO<sup>6</sup>, si no hay alguien «interesado» en aprovechar las consecuencias de la mendacidad para rebajar su tributación en la imposición personal sobre la renta o en la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido) difícilmente ningún contribuyente estaría dispuesto a simular que obtiene mayores ingresos de los que realmente ha obtenido, por mucho que, por su situación tributaria especial, no le reporte un mayor gravamen.

Así, el Tribunal Supremo en la Sentencia objeto de análisis considera que no vulnera la vertiente material del principio *non bis in idem* el hecho de que quien se ha aprovechado particularmente de la facturas falsas emitidas por otros y que ha utilizado las mismas como medio para solicitar devoluciones, artículo 194.1 LGT, o para acreditar cuotas o partidas negativas a compensar de períodos futuros, artículo 195.1 LGT, tenga también que afrontar las consecuencias sancionadoras de la infracción consistente en la emisión de dichas facturas, art. 201.3 LGT, mediante derivación de responsabilidad ex artículo 42.1.a) LGT.

---

4 STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4.

5 SSTC 154/1990, de 15 de octubre y 2/2003, de 16 de enero.

6 GARCÍA MORENO, A: «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora procedente», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm., 75, 2021, pág. 2.

Para llegar a esta conclusión es necesario detallar los hechos enjuiciados en el recurso de casación y la fundamentación jurídica que se desprende de la Sentencia que resuelve dicho recurso de casación. Vayamos por partes.

## 2. Los hechos, el objeto y la cuestión de interés casacional de la STS 1177/2020, de 17 de septiembre

---

La STS 1177/2020, de 17 de septiembre resuelve, como decimos, un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, la cual entiende que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT y en aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), MERCURY HOUSE no debe ser declarada responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) del ejercicio 2008.

Para comprender las cuestiones de fondo y la fundamentación jurídica que a continuación expondremos, veamos, en primer lugar, resumidamente, los hechos enjuiciados por la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia dictó un acuerdo en virtud del cual se impuso una sanción a PÓRTICO PROMOCIONES por la comisión de una infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, LGT, al haberse incumplido obligaciones de facturación o documentación en relación con el IVA de 2008. Esta infracción fue calificada como muy grave por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados en tanto que, según la Inspección, se habían documentado unos servicios que no fueron efectivamente prestados.

El citado expediente sancionador se tramitó a la vez que el seguido frente a MERCURY HOUSE en relación con el IVA debido por tal empresa en el ejercicio 2008, que concluyó con la imposición de una sanción por infracción grave de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del citado impuesto utilizando facturas falseadas, con solicitud de las oportunas devoluciones fiscales. Entre tales facturas falseadas se encontraban, precisamente, las emitidas por PÓRTICO PROMOCIONES en el ejercicio 2008.

A la par, la citada Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) dictó acuerdo por el que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, se declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA del ejercicio 2008.

Contra la derivación de responsabilidad, MERCURY HOUSE interpuso recurso de reposición y, una vez desestimado, reclamación ante el Tribunal

Económico Administrativo de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEARCV), que fue estimada parcialmente al confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero ordenando la retroacción al momento del requerimiento de pago a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

Disconforme con la resolución del TEARCV, MERCURY HOUSE interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC). La recurrente alegaba la falta de motivación de la derivación de responsabilidad. Dicho recurso fue desestimado por resolución sin pronunciarse sobre la cuestión de interés casacional que se resuelve en este recurso de casación.

El objeto de esta Sentencia 1177/2020 consiste en determinar si la resolución pronunciada por la Audiencia Nacional impugnada en casación por la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho al concluir, partiendo de que resulta aplicable el criterio contenido en la STS de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), que no se puede, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, derivar la responsabilidad solidaria a MERCURY HOUSE por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA del ejercicio 2008.

El auto de admisión precisaba que la cuestión que presenta interés casacional es la siguiente:

*«Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) del mismo texto legal respecto del pago de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados. Particularmente, ¿esa doble represión es conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el actual artículo 180.1 de la Ley General Tributaria? O, en cualquier caso, ¿la máxima ne bis in idem según ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional consiente tal duplicidad?»*

En este pronunciamiento, el Tribunal Supremo declara haber lugar al recurso de casación y entiende, como ya adelantamos en líneas anteriores, que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, MERCURY HOUSE puede y debe ser declarada responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA, ejercicio 2008.

Para llegar a la conclusión que acabamos de exponer, el Tribunal Supremo desarrolla los fundamentos de derecho que a continuación nos disponemos a analizar.

Es necesario indicar que, junto a esta STS 1177/2020, de 17 de septiembre (RCA 325/2019; ECLI:ES:TS:2020:287), existen otras Sentencias del Tribunal Supremo, todas ellas de 17 de septiembre de 2020, a excepción de una posterior con fecha muy reciente de 25 de marzo de 2021, donde las cuestiones planteadas y los razonamientos jurídicos otorgados son de naturaleza prácticamente idéntica<sup>7</sup>.

### 3. Análisis crítico de la doctrina introducida por el Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre

#### 3.1. Criterios jurisprudenciales reseñables

Partiendo de los hechos *supra* expuestos, es claro que la problemática viene suscitada por la doble sanción impuesta a MERCURY HOUSE, en primer lugar, por infracción grave de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del IVA utilizando facturas falseadas, con solicitud de las oportunas devoluciones fiscales y, en segundo lugar, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, se declara a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción de falseamiento del artículo 201.3 LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES. Por tanto, la cuestión planteada al Tribunal es la siguiente: ¿son estos hechos conformes al principio *non bis in idem*, especialmente, en relación con la vertiente material del mismo? ¿y conforme al artículo 180 LGT referido al principio de no concurrencia?

Ahora debemos analizar los criterios jurisprudenciales sentados en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, que como sabemos, han servido de base a Sentencias posteriores de este mismo Tribunal.

La STS 1177/2020 cuenta con 14 fundamentos de derecho que nos guían hasta la decisión final del Tribunal. En cada uno de estos fundamentos de derecho se realiza un análisis y exposición de diferentes cuestiones de índole fundamental en relación con el principio *non bis in idem* y el principio de inherencia en el ámbito del procedimiento tributario sancionador.

En concreto, en esta ocasión, centraremos nuestro estudio en el análisis de los fundamentos de derecho que consideramos más trascendentales para la resolución de la problemática planteada. Por un lado, nos centraremos en el estudio que realiza el Tribunal en relación con la existencia, ante los hechos

---

<sup>7</sup> Nos referimos a las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (RCA 665/2019; ECLI:ES:TS:2020:2861, RCA 193/2019; ECLI:ES:TS:2020:2878, RCA 162/2019; ECLI:ES:TS:2020:2862 y RCA 7714/2018; ECLI:ES:TS:2020:2880). Asimismo, con posterioridad a esta fecha, debemos destacar la STS de 25 de marzo de 2021 (RCA 2983/2019; ECLI:ES:TS:2021:1369), en la que, nuevamente, las cuestiones planteadas y los razonamientos jurídicos son idénticos a los recogidos en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre.

acaecidos, de un concurso aparente de normas o, en cambio, de un concurso de delitos. Esta decisión es imprescindible, como a continuación explicaremos, para determinar si existe una infracción del principio *non bis in idem*. Por otro lado, nos referiremos al artículo 180 LGT, examinando si efectivamente los sucesos objeto de controversia vulneran, o no, el principio de inherencia previsto en el actual artículo 180.1 LGT. De igual modo, haremos referencia al Fundamento 1 para destacar una cuestión imprescindible y facilitar, así, el entendimiento del resto de criterios jurisprudenciales que desarrollaremos. Veamos.

### 3.2. El concurso ideal medial como causa de exclusión de la vulneración del principio *non bis in idem*

---

En primer lugar, debemos dejar constancia de que, a este supuesto, como se indica en el Fundamento 1 de esta Sentencia, resulta aplicable el criterio contenido en la sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013). Esta Sentencia establece, entre otras, dos ideas fundamentales. En primer término, estableció que la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora. Y, en segundo término, por tanto, anunció la aplicación en estos asuntos de la prohibición de *bis in idem*, así como, la previsión del artículo 180.1 LGT como manifestación del principio de no concurrencia de sanciones.

En segundo lugar, por un lado, el Tribunal trata de dilucidar si el presente caso resulta verdaderamente contrario a la vertiente material del *non bis in idem* debemos dirimir si en el presente caso estamos ante un concurso aparente de normas o ante un concurso de delitos. Por otro lado, se realiza un estudio en relación con las acciones llevadas a cabo por la entidad MERCURY HOUSE para determinar si realmente se proyectan sobre un mismo bien jurídico o sobre dos bienes jurídicos distintos. Si se proyectan sobre un mismo bien jurídico, con la subsunción exclusiva de los hechos en los tipos de los artículos 194.1 y 195.1 LGT «ninguna parte injusta del hecho» queda sin respuesta sancionadora. Si, por el contrario, las acciones se fundamentan en distintos bienes jurídicos, una parte injusta del hecho quedaría sin respuesta por lo que, en esta situación, deberíamos acudir a la figura del concurso ideal medial de infracciones.

Centrándonos en las primeras de las cuestiones, es decir, en si en el presente caso estamos ante un concurso de normas o de delitos, el Tribunal establece que existe un concurso ideal medial de infracciones entre los artículos 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT, y no un concurso de normas. Para llegar a esta conclusión, el Tribunal realiza un examen de ambas figuras, esto es, del concurso aparente de normas (en el Fundamento 4) y del concurso ideal medial de infracciones (en el Fundamento 8).

En relación con la primera de las figuras, el Tribunal anuncia que para encontrarnos ante un concurso aparentes de normas a resolver aplicando el principio de consunción o absorción del artículo 8.3 del Código Penal, habría de comprobarse el cumplimiento de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 25.1 de la Constitución y de la jurisprudencia que, reiteradamente, ha venido dictando la Sala Segunda del Tribunal Supremo y que se configura del siguiente modo.

Para estar ante un concurso aparentes de normas, informa el Tribunal Supremo que:

- En primer lugar, las infracciones establecidas, de una parte, en los arts. 194.1 y 195.1 LGT y, de otra, en el artículo 201.3 LGT, deben proyectarse sobre un mismo bien jurídico.
- En segundo lugar, es necesario que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 LGT quede sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT, y
- En tercer lugar, se exige que cuando la expedición, o la participación en la expedición, de facturas con datos falsos se erija en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT, estos últimos tipos infractores absorban o consuman íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el artículo 201.3 LGT.

El Tribunal continúa estableciendo que «pese a que, *a priori*, no parezcan descabelladas, ninguna de las afirmaciones anteriores puede compartirse» para el caso concreto.

Para llegar a la conclusión de que en el presente caso no existe un concurso de normas, sino que estamos ante un concurso ideal medial de infracciones, es fundamental que resulte, desde una perspectiva constitucional, que los preceptos implicados presenten un distinto fundamento jurídico y, por tanto, no concurra la infracción del principio *non bis in idem*. La vulneración del principio *non bis in idem* descansa, como sabemos, en la existencia de una triple identidad: de hechos, de sujetos y de fundamento jurídico<sup>8</sup>.

La identidad de fundamento se configura como el tercer y último requisito que debe existir para apreciarse la vulneración del principio *non bis in idem*. Esta identidad de fundamento se refiere a la figura del bien jurídico lesionado y protegido por la norma, de modo que toda posible duplicidad sancionadora sobre el mismo hecho, para no vulnerar el principio, debe afectar a dos bienes jurídicos diferentes, y por ello llevar aparejada diversas consecuencias jurídicas<sup>9</sup>. De manera muy clara RAMÍREZ GÓMEZ<sup>10</sup> expone que «en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho, con identidad de bienes jurídicos normativos, el principio *non bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción. Si, a pesar de tratarse del mismo hecho, los bienes jurídicos protegidos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide la doble sanción, pues no nos encontramos ya ante un problema provocado por la prohibición de *bis in idem*.» El problema radica en determinar con claridad cuáles son los bienes jurídicos protegidos en cada una de las normas sancionadoras, de manera que podamos conocer si, verdaderamente, son idénticos, similares o diferentes.

---

8 Entre otras, así lo establece la STC 2/2003, de 16 de enero.

9 DE LEÓN VILLALBA, F.J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio «ne bis in idem»*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998, págs. 489 y 490.

10 RAMÍREZ GÓMEZ, S: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 48.

Por tanto, si falla la identidad de fundamento jurídico, no es posible establecer una violación del principio *nos bis in idem*. Esta cuestión será objeto de estudio en un momento posterior. Ahora, solamente diremos que, como establece el Tribunal Supremo, «entre los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT existe, en efecto, un concurso ideal medial de infracciones porque se han cometido dos acciones que dan lugar a dos resultados distintos, siendo una de esas acciones, la primera en el tiempo, el medio para cometer la otra. Es precisamente lo que sucede en el supuesto que se somete a nuestro enjuiciamiento: la expedición de facturas con datos falsos o falseados o, más específicamente, la colaboración en dicha acción falsaria llevada a cabo por la entidad MERCURY HOUSE constituye el medio para cometer las infracciones de peligro descritas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT».

En este punto resulta de especial importancia la jurisprudencia sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en relación con el delito de falsedad documental y el delito de defraudación fiscal. Esta Sala viene estableciendo que la emisión de facturas falsas con fines de defraudación fiscal se presenta como un caso de concurso ideal de delitos y no como un supuesto de consunción o absorción de normas penales. En aplicación de esta jurisprudencia, los tribunales penales vienen condenando frecuentemente por uno o varios delitos contra la Hacienda Pública en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del Código Penal, y la Sala Segunda ha confirmado tal calificación llevada a cabo por los tribunales de instancia<sup>11</sup>.

Llegados a este punto, nos parece de interés realizar un inciso.

Al igual que, como acabamos de exponer, existe un concurso ideal medial entre los artículos 194.1/195.1 y 201.3 LGT, entre los tipos contenidos en los artículos 194.1 y 195.1 LGT ha de establecerse un concurso ideal propio de infracciones tributarias, pues una sola acción comporta dos resultados que son los tipificados y sancionados en los artículos 194.1 y 195.1. Esto es, por un lado, solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en auto-liquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido y, por otro lado, determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas

Centrándonos, ahora, en el primero de los requisitos establecidos para estar ante un concurso de normas, el Tribunal Supremo anuncia que «los tipos infractores consistentes, de una parte, en la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse (artículo 194.1 LGT) y la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras (artículo 195.1, párrafo 1º, LGT), y, de otra parte, en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.3 LGT), se proyectan sobre dos bienes jurídicos distintos». Para llegar a esta conclusión, realiza una diferenciación entre los bienes jurídicos directa e indirectamente tutelados; cuestión ésta que, adelantamos, nos parece de los más acertada.

---

11 Entre otras, la Sentencia de 25 de noviembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:5671), FD 9.

Es evidente, como se apunta en la Sentencia, que todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (artículo 31.1 CE). Ahora bien, es asimismo incuestionable que cada tipo de infracción tributaria persigue, además, la tutela de un bien jurídico directo o inmediato (ligado, eso sí, al comúnmente denominado interés fiscal).

En cuanto al caso que nos ocupa, el Tribunal entiende que los artículos 194.1 y 195.1 LGT contienen infracciones que se inscriben en lo que la doctrina tributarista ha venido calificando de tipos infractores «de peligro» y protegen directamente el interés patrimonial de la Hacienda Pública. En cambio, el tipo infractor previsto en el artículo 201.3 LGT, para el Tribunal, sanciona una falsedad documental y, «como sucede con todas las conductas que tienen en común atacar los símbolos de representación de las relaciones jurídicas y económicas de una sociedad, encuentra su razón de ser en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria».

En este sentido, se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional quien ha establecido que «la subsunción en el tipo infractor del artículo 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes»<sup>12</sup>.

Así las cosas, comprobamos que el primero de los requisitos que el Tribunal Supremo pone de manifiesto para la existencia de concurso aparente de normas, no se cumple. Las infracciones establecidas, de una parte, en los artículos 194.1 y 195.1 LGT y, de otra, en el artículo 201.3 LGT, no se proyectan sobre un mismo bien jurídico.

El segundo de los requisitos que comentábamos, referido a la necesidad de que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 LGT quede sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT, es una cuestión importante en el desarrollo jurídico que efectúa el Tribunal Supremo. Analicémosla.

Para el Tribunal Supremo, las conductas tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT no consumen íntegramente el ilícito sancionado en el artículo 201.3 LGT ya que la expedición de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el artículo 201.3 LGT no exige que los datos falsos se hagan constar en una autoliquidación en la que se produzcan los resultados sancionados en los artículos 194.1 y 195 de la LGT, y estos últimos injustos típicos pueden cometerse sin que medien facturas falsas. Por ejemplo, hace referencia el Tribunal a la posibilidad de que el tipo del artículo 194.1 LGT pueda llevarse a cabo

---

<sup>12</sup> STC 146/2015, de 25 de junio, FJ 3. Y, en idénticos términos, volvió a pronunciarse el Tribunal Constitucional en la posterior STC 150/2015, de 6 de julio, FJ 3.

mediante la mera omisión de datos relevantes, y la infracción del artículo 195.1 LGT pueda efectuarse sin soporte documental alguno que justifique improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras.

De este modo, si la conducta del artículo 201.3 LGT quedara siempre consumida por la posterior realización de las infracciones contempladas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT se estarían sancionando por igual «conductas desigualmente reprobables, pues es obvio que no es lo mismo omitir datos en una auto-liquidación, comportamiento que puede tener lugar por un mero olvido sancionable, que incluir datos falsos que puedan acreditarse mediante facturas falsas en cuya elaboración ha participado previa e intencionadamente el sujeto infractor. Y es que, ni en la tipificación del artículo 194.1 LGT, ni en la del artículo 195.1 LGT, se exige, en todo caso, el empleo de una falsedad instrumental de carácter documental».

### **3.3. La aplicación del artículo 180 LGT a los supuestos enjuiciados. La aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el artículo 201.3 LGT: la STS 3318/2015, de 6 de julio**

---

Una vez aclarado el contenido de este primer bloque de fundamentos, podemos exponer los relacionados, como adelantábamos, con el artículo 180 LGT y el principio de inherencia, el cual no es más que una concreción del principio *non bis in idem*.

En primer lugar, en cuanto a la regla prevista en el párrafo 1º del artículo 180.2 LGT, ésta resulta de aplicación al encontrarnos ante un concurso no de normas, sino de infracciones.

En el ámbito tributario sancionador, no existe una regla específica que dé respuesta, con carácter general, a los casos de concurso ideales de infracciones tributarias. Tampoco existe una norma que resuelva los supuestos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT, por lo que el Tribunal Supremo establece que «procederá aplicar, en su defecto, la regla general establecida en el artículo 180.2, párrafo 1º, LGT, según la cual la "realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas", y, en consecuencia, será factible derivar responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT a un sujeto que ha sido sancionado por la comisión de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT.»

En segundo lugar, el Tribunal plantea la siguiente cuestión: ¿la acumulación de sanciones en los casos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT resulta prohibida por el denominado «principio de inherencia» previsto en el actual artículo 180.1 LGT? ¿Y por el artículo 17.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en lo sucesivo, RGRST)?

A esta pregunta, adelantamos ya que el Tribunal responde negativamente.

El artículo 180.1 LGT establece que «una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente». Este es el conocido, en el ámbito penal, como principio de inherencia.

El Tribunal entiende que el principio en cuestión no se ve vulnerado puesto que «el comportamiento tipificado en el artículo 201.3 LGT o, en su caso, la utilización de facturas con datos falsos o falseados, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, no opera como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, ni está previsto que su toma en consideración conlleve una agravación de las sanciones a imponer por estos preceptos, en el supuesto que se somete a nuestra consideración no cabe declarar vulnerado el principio de inherencia y, por extensión, la previsión contenida en el artículo 180.1 LGT».

En relación con el artículo 17.3 del RGRST<sup>13</sup>, el Tribunal establece que «siempre que se incumplan obligaciones de facturación distintas del deber de conservación y, claro está, dicho incumplimiento no opere expresamente como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 191 a 197 de la LGT (que es lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192, 193 de la LGT), el RGRST no impide que estos incumplimientos puedan sancionarse de manera autónoma, que es lo que acontece cuando se comete el tipo del artículo 201.3 LGT y las facturas falsas o con datos falseados expedidas se emplean posteriormente para cometer las infracciones de los arts. 194 a 197 de la LGT».

De nuevo, debemos detenernos en este punto. Esta vez para realizar una anotación en relación con las diferencias existentes entre la STS 1177/2020, de 17 de septiembre y la STS 3318/2015, de 6 de julio, que sirve de base a la Sentencia de la Sección Séptima de la Audiencia Nacional, impugnada en este recurso de casación. Concretamente, en la Sentencia de septiembre de 2020, la problemática se sitúa en torno a los artículos 194 y 195 LGT en relación con el artículo 201.3 LGT, mientras que en la Sentencia de 6 de julio de 2015 los problemas se suscitan entorno a los artículos 191 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) en relación con el artículo 201.3 LGT.

Como se observa, se trata de supuestos distintos, pues la emisión de facturas falseadas o parcialmente falsas aparece configurada en el artículo 191 LGT, apartados 3 y 4, como un criterio de agravación del tipo infractor, algo que no ocurre con los artículos 194 y 195 LGT.

---

13 El cual establece que «no se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento».

Concretamente, los apartados 3 y 4 del artículo 191 establecen que:

*1. «La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.*

*La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.*

*b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.*

*c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.*

*La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.*

*2. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos*

*La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción».*

Basta echarle un vistazo al contenido de estos preceptos para llegar a la conclusión de que, como hemos señalado, el uso de facturas falsas o falseadas se configura como un criterio de agravación de la infracción contenida en el artículo 191 LGT. Es cierto que, como se observa, el empleo de facturas falsas o falseadas no es la única vía para que los hechos sean calificados de graves o muy graves. Por ejemplo, para que la acción sea calificada de muy grave, basta con que se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos en un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción para que la infracción tributaria por dejar de ingresar del artículo 191 LGT se califique como muy grave. No obstante, en relación con lo que aquí nos interesa, en cuanto al empleo de facturas falsas diremos que dicho empleo no es el único criterio de agravación de la infracción tributaria contenida en el artículo 191 LGT, pero sí es uno de los criterios contemplados en los apartados 3 y 4 del artículo en cuestión de modo que, al dejar de ingresar las cantidades debidas mediante utilización de facturas o documentos falsos o falseados, la infracción será considerada grave o muy grave.

Así las cosas, la aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el

tipo infractor del artículo 201.3 LGT. Esto es así porque a pesar de que el artículo 201.3 LGT sancione la «expedición» de facturas falsas, se entiende que la «utilización» de facturas falsas de la que se deriva la responsabilidad solidaria, queda consumida en el acto de «expedir» la factura falsa.

Ahora bien, como venimos estableciendo de manera reiterada, debemos tener claro que dicha «utilización» se configura como un criterio de agravación de la infracción y, por tanto, de la sanción en los supuestos contemplados en el artículo 191 LGT, apartados 3 y 4, pero no en los tipos recogidos en los artículos 194.1 y 195.1 LGT. Por ello, la utilización de facturas falseadas para la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 puede sancionarse mediante derivación de responsabilidad solidaria *ex* artículo 42.1.a) LGT de la sanción impuesta a un tercero por la «expedición» de dichas facturas falseadas y que posteriormente fueron utilizadas para la solicitud de devoluciones indebidas.

### 3.4. Contenido del voto particular

Frente al posicionamiento mayoritario de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, existe un voto particular formulado por el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís y al que se adhieren los magistrados Excmos. Sr. y Sra. Don José Antonio Montero Fernández y Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Resumidamente, podemos decir que existen dos grandes discrepancias en el voto particular relacionadas con los elementos que configuran el principio *non bis in idem*, que, como sabemos, son tres los elementos en cuestión: la identidad de sujetos, la identidad de hechos y la identidad de fundamentos jurídicos. Pues bien, la primera de las discrepancias se refiere a la identidad de hechos y la segunda, hace referencia a los bienes jurídicos protegidos en el caso enjuiciado, es decir, los bienes jurídicos protegidos por los artículos 194.1, 195.1 y 201.3 LGT.

En primer lugar, respecto a la identidad de hechos, es decir, la identidad objetiva, el Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, aclara que entiende que aquella concurre en este caso. Ello obedece a que para la parte discrepante, a MERCURY se la ha sancionado por dos conductas que son dos aspectos o facetas de una misma acción, la de concordar con un tercero para crear y aprovechar las facturas falsas o falseadas con la finalidad de obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: se le sanciona por la obtención del aprovechamiento o beneficio derivado de la utilización de facturas falsas, sanción originaria, y por la emisión de tales facturas falsas, sanción asumida por derivación de responsabilidad, al ser causante o colaborador en la emisión. Para el ponente del voto particular, además, no es irrelevante que la propia conducta descrita en el artículo 194 LGT consista, literalmente en «...solicitar indebidamente devoluciones ...mediante...la inclusión de datos falsos» de donde resulta que, para esta infracción, la acción tipificada incorpora normativamente la inclusión de datos falsos como medio comisivo. E, igualmente, entiende que la colaboración activa, que sirve de fundamento inexcusable de la obligación de soportar que crea el artículo 42.1.a) LGT, «sería impen-

sable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, su empleo posterior, en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano, entonces, el tipo infractor concreto que se le hubiera impuesto como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro no excluye que, en todo caso, la sancionada, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito exigido, en todo caso, en la tipificación».

En segundo lugar, respecto a los bienes jurídicos protegidos por los artículos 194.1, 195.1 y 201.3 LGT, el voto particular establece que el juego de los preceptos, «encierra un *idem* común», pues se persiguen bienes jurídicos comunes u homogéneos en ambos casos.

Además, el voto particular establece, para así defender la homogeneidad de los bienes jurídicos protegidos por las normas sancionadoras tributarias, que «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico que debe tutelarse, castigando y previniendo conductas futuras, conforme a los fines de la pena: el deber de contribuir de los ciudadanos puntúa, conforme a la ley y de acuerdo con su capacidad económica». No opera aquí la tesis de los bienes jurídicos protegidos directa e indirectamente que la mayoría de la Sección que resolvió este asunto sí comparte.

Entre otros, por estos motivos, el voto particular termina concluyendo que el principio *non bis in idem* cumple con la triple identidad en este asunto pues, de lo contrario, se estaría desdibujando como garantía constitucional, produciéndose una situación errónea y gravemente perjudicial para el sancionado. Por ese motivo, la tesis que postula en el voto particular desemboca en la necesidad de un fallo que declare no haber lugar al recurso de casación entablado por la Administración General del Estado por apreciarse en el supuesto enjuiciado la concurrencia del *bis in idem* si se deriva la responsabilidad solidaria por el tipo infractor contenido en el artículo 201.3 LGT.

#### 4. Conclusiones

---

No cabe duda de que los problemas suscitados por el principio *non bis in idem*, en su vertiente material, está a la orden del día y más aún en el ámbito del Derecho tributario sancionador, donde las dobles sanciones fiscales por infracciones contenidas en los artículos 191 y siguientes de la LGT no dejan de ser controvertidas. Algunas de estas cuestiones quedan resueltas, o al menos, orientadas por las sentencias del Tribunal Supremo que en estas líneas hemos comentado. No obstante, como hemos tenido ocasión de apuntar, nos encontramos ante asuntos relacionados con los artículos 194 y 195 LGT sobre los que el Tribunal Supremo se ha pronunciado por primera vez en una serie de sentencias dictadas el día 17 de septiembre de 2020, existiendo, hasta ese momento, solamente precedentes jurisprudenciales relacionados con los artículos 191-193 LGT que, como hemos examinado, presentan una configuración legal distinta a la de los artículos 194 y 195 LGT. Por tanto, se trata de un asunto novedoso que, sin lugar a dudas, los tribunales deberán seguir clarificando y perfilando en futuras cuestiones que les sean planteadas al respecto.

A pesar de ser una cuestión controvertida sobre la que no existe unanimidad en el seno de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, creemos que la Sentencia que en este estudio exponemos, puede ser un buen punto de partida para seguir atribuyendo sentido y significado al principio *non bis in idem*, en concreto, a su vertiente material, en el ámbito del Título IV de la LGT, referido a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

A modo de conclusión, en la Sentencia que ha sido objeto de estudio, esto es, la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, encontramos, a nuestro juicio, tres ideas que se han de resaltar, pues su aplicación práctica presenta una virtualidad indudable y contribuyen a perfilar las cuestiones más trascendentales relacionadas con la vertiente material del principio *non bis in idem*.

En primer término, la necesidad de diferenciar los bienes jurídicos directa e inmediatamente tutelados por los distintos tipos infractores previstos en los artículos 191 a 206 LGT y los bienes jurídicos que mediata o indirectamente tienden a tutelar, para lograr, así, una correcta aplicación del principio *non bis in idem*. En concreto, todos los tipos infractores fiscales obedecen a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (artículo 31.1 CE). Sin embargo, éste quedaría configurado como el bien jurídico indirectamente perseguido, de modo que cada tipo infractor presentará, además, un bien jurídico inmediato o directo a proteger. En el caso de los artículos 194 y 195 LGT éste es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, mientras que el tipo infractor del artículo 201 LGT protege la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria. Por este motivo, no debe entenderse que el bien jurídico perseguido por todos los tipos infractores de la LGT sean, finalmente, idénticos. De este modo, ante la falta de identidad de bienes jurídicos protegidos, no tendría lugar la triple identidad (de sujetos, de hechos y de fundamento jurídico) necesaria para que se produzca la vulneración del principio *non bis in idem*.

En segundo término, el Tribunal Supremo es claro al establecer, en nuestra opinión, de manera acertada, que las conductas tipificadas en los artículos 194 y 195 de la LGT no consumen íntegramente el ilícito sancionado en el artículo 201 LGT ya la expedición de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el artículo 201 LGT no exige que los datos falsos o falseados así documentados se hagan constar en una autoliquidación en la que se produzcan los resultados sancionados en los artículos 194 y 195 de la LGT, y estos últimos injustos típicos pueden cometerse sin que medien facturas falsas. De manera que existe una «parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el art. 201 LGT que queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT.

En tercer y último lugar, en relación con el principio de inherencia, recogido en el artículo 180.1 LGT, el Tribunal advierte, de manera clara y precisa, que éste es exclusivamente uno de los mandatos que se infieren de la vertiente material del principio *non bis in idem*. Este principio de inherencia, veda que una acción u omisión que opera como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda ser sancionada, asimismo, como infracción inde-

pendiente. Tras la lectura de los artículos 191, 192, 193, 194, 195 y 201 LGT se llega a la conclusión de que, pese a lo que se pueda opinar en contrario, efectivamente, la redacción de los artículos 191, 192 y 193 LGT es diferente en estructura y contenido a la redacción que presentan los artículos 194 y 195 LGT. De modo que es evidente que, en la medida en que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT o, en su caso, la utilización de facturas con datos falsos o falseados, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, no opera como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 LGT, ni está previsto que su toma en consideración conlleve una agravación de las sanciones a imponer por estos preceptos, en el supuesto que se somete a enjuiciamiento no cabe declarar vulnerado el principio de inherencia y, por extensión, la previsión contenida en el artículo 180.1 LGT.

Expuestos los aspectos más importantes de estas sentencias del Tribunal Supremo, lo que es innegable es la trascendencia de las cuestiones que en las mismas se plantean en relación con la vertiente material del principio *non bis in idem* en el Derecho tributario sancionador al que se refiere el Título IV LGT.

## 5. Bibliografía

---

AGUALLO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E: «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 132, 2009.

ANÍBARRO PÉREZ, S: *Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J.M: *Derecho tributario sancionador: (comentarios y casos prácticos)*, Ed. Centros de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

DE LEÓN VILLALBA, F.J: *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio «ne bis in idem»*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.): *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo I)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

GARCÍA MORENO, A: «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora procedente», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm., 75, 2021.

RAMÍREZ GÓMEZ, S: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

## 6. Referencias jurisprudenciales

---

### Sentencias del Tribunal Supremo

---

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013; ECLI:ES:TS: 2015:3318).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2016 (RCA núm. 785/2016; ECLI:ES:TS: 2016:5671).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 (RCA 2983/2019; ECLI:ES:TS: 2021:1369).

Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (RCA 325/2019; ECLI:ES:TS: 2020:2871, RCA 665/2019; ECLI:ES:TS: 2020:2861, RCA 193/2019; ECLI:ES:TS:2020:2878, RCA 162/2019; ECLI:ES:TS:2020:2862 y RCA 7714/2018; ECLI:ES:TS:2020:2880).

### Sentencias del Tribunal Constitucional

---

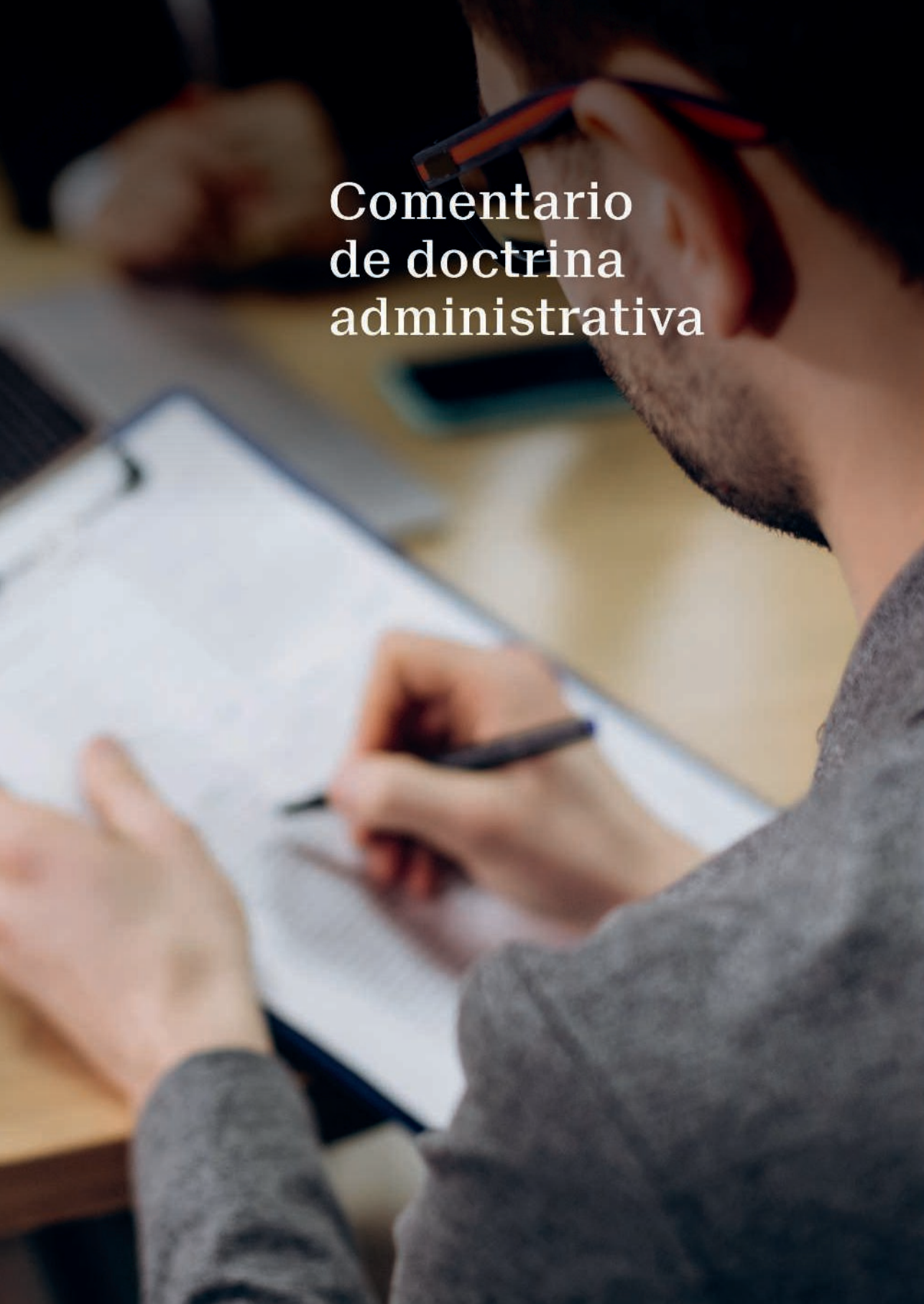
Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2015, de 6 de julio.



A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a pen. The document is on a clipboard. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white serif font.

# Comentario de doctrina administrativa

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1/2021, DE 30 DE JUNIO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**IS. Ejercicio de opciones tributarias. La compensación de BINs no es una opción tributaria.**

Dos cuestiones se plantean ante el TEAR de Madrid en esta resolución: en primer lugar, si aplicando el criterio sentado por el TEAC –en resolución de 4 de abril de 2017– la compensación de bases imponibles negativas debe ser considerada el ejercicio de una opción tributaria, y, en segundo lugar, cual es la vinculación de la AEAT al criterio manifestado en resoluciones judiciales de tribunales ordinarios y de órganos administrativos. Vaya por delante que el Tribunal se pronuncia, únicamente, respecto de la primera cuestión.

Pues bien, el TEAR parte de la doctrina manifestada en la resolución del TEAC anteriormente mencionada que considera la compensación de BINs una opción tributaria y, a continuación, expone algunos pronunciamientos judiciales en sentido contrario, es decir, que deniegan la aplicación del régimen de opciones a la compensación de bases imponibles negativas.

En este sentido, concluye este órgano administrativo, secundando lo dicho, recientemente, por la Audiencia Nacional en la sentencia de 11 de diciembre de 2020, que la facultad de compensar bases imponibles negativas no puede ser limitada en el tiempo y, por tanto, la presentación extemporánea de la autoliquidación del IS no excluye la posibilidad de llevar a cabo dicha compensación.

Conviene precisar que, aunque la conclusión alcanzada en esta resolución resulta favorable para el contribuyente, la misma se apoya en la tesis mantenida por la Audiencia Nacional, la cual no profundiza en la consideración o no de la compensación de BINs como opción tributaria, sino que su argumento pivota, principalmente, sobre la diferenciación entre los conceptos de declaración y autoliquidación y el régimen jurídico aplicable a cada uno de ellos. Así, se concluye, que el art. 119 de la LGT únicamente es aplicable al régimen de declaraciones y no al de autoliquidaciones, por lo que la limitación contenida en su apartado 3, tampoco puede ser aplicada a estos supuestos.

## Fundamentos de derecho

---

CUARTO.- Por su parte, diversos Tribunales Superiores de Justicia se han pronunciado en contra de la doctrina así establecida por el TEAC al no considerar que el ejercicio a la compensación de BIN constituya una opción, y que por tanto, no procede denegar el derecho a la compensación de BIN en los supuestos en los que se presente la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de manera extemporánea.

En concreto, el TSJ de Cataluña en Sentencia de 19 de junio de 2020, TSJ de Cantabria en Sentencia de 11 de mayo de 2020 y 16 de julio de 2020 (recurso. n.º 287/2019), o TSJ de Comunidad Valenciana en Sentencias de 14 y de 25 de mayo de 2020. Sin ánimo de ser exhaustivo el TSJ de Cataluña consideraba que la compensación de bases imponibles negativas no es una «opción tributaria» y que el hecho de no haber presentado la declaración no supone ejercitar la opción por no compensar las bases imponibles negativas, pues afirmaba que *«el ejercicio del derecho a compensar bases imponibles negativas tan solo se pudo realizar de manera explícita, mediante la consignación del importe en la clave correspondiente del citado modelo, y no, por consiguiente, mediante la simple omisión del deber de presentación de la declaración en plazo»*. Mientras que el TSJ de Cantabria entendía que no se puede atribuir a la presentación fuera de plazo de una autoliquidación consecuencias jurídicas no previstas en la formativa, y señala que *«esta presentación extemporánea tiene sus consecuencias legales en cuanto infracción, tal y como recoge el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previendo la sanción de multa. Pero no la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación»*. Finalmente, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020 ha sido objeto de un recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado, que ha sido admitido a trámite por el Tribunal Supremo mediante Auto de So de noviembre de 2020.

Recientemente, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (Núm. Recurso 439/2017), anuló la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, al considerar que la compensación de BIN es un derecho de los contribuyentes y no una opción tributaria y, por lo tanto, que la facultad de compensar las bases negativas no es susceptible de ser limitada temporalmente, ya que no existe cobertura legal para ello. Señala al respecto:

*«Los siguientes preceptos desarrollan estas formas de iniciación de la gestión tributaria, y su régimen jurídico, diferenciando el de la declaración tributaria (artículo 119), que se define diciendo que "se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos", del concepto de autoliquidación que, según el artículo 120.1 LGT, son "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".*

*A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119. y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).»*

*(...)*

*5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.*

*6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.*

*En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec.cas 2654/2016), abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario. A juicio de este Tribunal procede considerar, como establece la Audiencia Nacional, en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (Núm. Recurso 439/2017), que la presentación extemporánea de la liquidación del impuesto sobre Sociedades no es obstáculo para la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensación. Trasladando lo expuesto al caso que nos ocupa se ha de estimar lo alegado.*

*(...)*



# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3746/2020, DE 31 DE MAYO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**IRPF. No integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas generadas como consecuencia de transmisiones realizadas a título lucrativo.**

Corrigiendo lo dispuesto por el TEAR de la Comunidad Valenciana, en resolución de 30 de septiembre de 2019, considera el TEAC que las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas no deben computarse en la base imponible del IRPF. A esta conclusión se llega partiendo de la literalidad de la norma, concretamente de la redacción del artículo 33.5 c) de la Ley 35/2006, el cual, según el Tribunal, es claro y no admite interpretaciones distintas a la de excluir las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*.

De este modo, no se admite la argumentación del TEAR basado en la distinción entre pérdida fiscal y económica, siendo computable, únicamente, la primera, puesto que la Ley del Impuesto, cuando regula las ganancias y pérdidas patrimoniales, se refiere solo a la pérdida fiscal.

## Fundamentos de derecho

(...)

**CUARTO.-** Anticipa este Tribunal que comparte el criterio del Director recurrente.

Tal y como señala el TEAR, el artículo 12 de la LGT, en su apartado primero, dispone que *«Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil»*, estableciendo el artículo 3 del Código Civil, en su apartado primero, que *«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas»*.

No obstante, debe asimismo tenerse en cuenta que, como ha considerado la jurisprudencia y doctrina, «*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*», lo que supone que si el texto de la norma es claro, preciso e inequívoco, no existiendo desajuste entre sus términos y su significado final, el intérprete desde limitarse a su mera constatación y aplicación. Pues siendo la norma clara y unívoca, no admite más que una interpretación, careciendo de sentido que se intentaran realizar otras interpretaciones distintas, pues las mismas únicamente llevarían a oscurecer lo que es claro, a distorsionar su significado y, en definitiva, a tergiversar la clara voluntad del legislador.

Y para este Tribunal el texto de la ley, el art 33.5 c) de la Ley 35/2006 es claro, de forma que cuando expresamente dispone que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*, entiende este Tribunal que, de forma clara, el legislador está excluyendo expresamente de la integración en la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales reguladas en la ley y que, como resulta asimismo de forma clara de los artículos 34 y 36 LIRPF, son aquellas que se producen por la diferencia entre el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el valor de adquisición del bien transmitido.

Una transmisión a título lucrativo puede generar una ganancia o pérdida patrimonial según que el valor de adquisición sea menor o mayor que el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento de su transmisión. Y la norma lo que dice es que se excluya de su cómputo sólo si resulta una pérdida patrimonial, no si resulta una ganancia. La diferenciación que hace el TEAR entre la pérdida económica y la pérdida fiscal no encuentra apoyo en la LIRPF, pues esta ley únicamente contempla el concepto fiscal de pérdida patrimonial: lo define en el art. 33, denominándolo pérdida patrimonial, lo delimita, estableciendo cómo ha de determinarse su importe, en los artículos 34 a 36, y, una vez determinado ese importe, si procede de una transmisión lucrativa *inter vivos*, lo excluye del cómputo en su apartado 3 letra c) si resulta una pérdida patrimonial, pero no si resulta una ganancia.

Como decimos, la letra de la norma es clara y es fruto de la decisión del legislador que, frente a la admisión del cómputo en base imponible de estas pérdidas fiscales en la Ley 44/1978, sin embargo decide posteriormente su exclusión, y a estos efectos procede a modificar la normativa. Según el TEAR, la interpretación histórica avala su criterio, pues en su opinión, a las modificaciones en la redacción de las normas desde la Ley 44/1978 hasta la vigente Ley 35/2006 no se les puede atribuir un cambio sustantivo tal que sustente el criterio del Director recurrente. Sin embargo, no comparte este Tribunal dicha apreciación

(...)

Asimismo, la no integración en la base imponible del IRPF de esas pérdidas fiscales no supone, como señala el TEAR, que carezcan por completo de sentido los preceptos de los artículos 34,35 y 36 de la Ley 35/2006. Ya se ha indicado que dichos artículos regulan con carácter general la forma de determinar y cuantificar una posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión patrimonial. Los artículos 35 y 36 LIRPF, especifican los elementos que

forman el valor de adquisición y el de transmisión en las transmisiones a título oneroso y en las transmisiones a título lucrativo, respectivamente, pudiendo resultar de la alteración patrimonial una ganancia o una pérdida patrimonial. Ello no impide que la ley, en el artículo 33, con carácter específico, fije supuestos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, prevea casos en los que las pérdidas patrimoniales no se computen a efectos fiscales o establezca determinados supuestos de exención de las ganancias patrimoniales. Y eso es lo que ocurre en el 33.5 c) en el que expresamente la ley reconoce que pueden existir dichas pérdidas pero que no son computables fiscalmente. De forma que no se produce un choque entre el artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006 y los artículos 34.1 a) y 36 de dicha Ley. Como señala el recurrente, para determinar si de una transmisión lucrativa se deriva una ganancia o una pérdida y, por lo tanto, si este resultado se debe incluir o no en la declaración del impuesto, es necesario establecer unas normas comunes para el cálculo del mismo. Una vez calculado el resultado de la transmisión lucrativa el artículo 33.5.c) determina que, de ser dicho resultado negativo, no será computable fiscalmente.

Tampoco puede acogerse el argumento del TEAR que invoca la regulación de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. La interpretación sistemática que propone el TEAR no puede llevar a desconocer la solución legal que expresamente se contempla en el IRPF (en el citado 33.5.c)) para aplicar la que, expresamente también, se reconoce en la Ley del impuesto sobre Sociedades (en el artículo 15.3 de TRLIS y en el 17.5 de la Ley 27/2014). Todo lo contrario. La claridad con la que la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la integración en la base imponible de las pérdidas patrimoniales producidas en una transmisión lucrativa ratifica que esa no es la solución legal en el IRPF. Sencillamente, estamos ante regulaciones distintas propias de impuestos también distintos.

El Impuesto sobre Sociedades es de carácter sintético, no contempla la categoría de ganancias y pérdidas patrimoniales, no siendo ajeno nuestro ordenamiento jurídico a la existencia de regulaciones asimétricas en ambos impuestos consecuencia de concretas medidas de política tributaria establecidas para cada impuesto por el legislador, del mayor control que proporciona la obligación de llevanza de contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades, o de cualesquiera otras medidas para evitar riesgos fiscales que se introducen en la normativa porque el legislador expresamente así lo dispone. A esta finalidad, evitar riesgos fiscales, responden otras significativas diferencias entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, como, por ejemplo, la ausencia del anticipo del gasto vía provisiones, o las muy limitadas posibilidades de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores propias del IRPF. Y ésta es, estima este Tribunal, la razón del artículo 33.5 c) LIRPF, que ha de encontrarse en el intento de evitar situaciones de riesgo de elusión fiscal, y de difícil control, mediante el uso de donaciones con pérdidas, que, una interpretación de la norma como la preconizada por el TEAR, favorecería.

Y también han de rechazarse las argumentaciones del TEAR relativas a que su criterio se ve corroborado por la interpretación teleológica del artículo 33.5 c) LIRPF.

Como acabamos de indicar, la solución legal que venimos comentando, la exclusión legal del cómputo de pérdidas generadas en transmisiones a título gratuito, presenta una finalidad clara: la evitación de situaciones de riesgo fiscal, por lo que no cabe, desde el punto de vista teleológico, la búsqueda de interpretaciones diferentes a la que la literalidad de la norma ofrece.

Así, como señala el Director recurrente, el legislador con esta medida elimina la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de la voluntad del contribuyente. Esta proscripción del cómputo de pérdidas voluntarias que, obvio es decirlo, bien pueden esconder intenciones nada altruistas ni generosas como la planificación de mecanismos de elusión fiscal, puede sustentarse también en el juicio negativo que el legislador hizo de la posibilidad de que deba integrarse en la base imponible el resultado de una libre decisión de despatrimonialización (como ocurre también con el consumo y con las distintas formas de aplicación de rentas no reconocidas como gasto fiscal por la ley) como mantenía la Abogacía del Estado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 2555/2019 (Rec. 1020/2018), de 27 de mayo de 2019, en su argumentación sobre la inexistencia de lesión del principio de capacidad económica:

*«que si la transmisión tiene como causa la liberalidad del sujeto pasivo, ninguna lesión del principio de capacidad económica se deriva del hecho de que dicha transmisión no pueda dar lugar a una pérdida patrimonial a efectos del IRPF y servir, de este modo, para reducir la cuota que correspondería de otro modo»*

En todo caso nos encontramos ante una norma vigente que no ha sido declarada ilegal ni contraria a la constitución y que por ello ha de ser aplicada por la Administración Tributaria.

Y en relación con la interpretación lógica, el TEAR parte de asimilar dos supuestos que no pueden considerarse semejantes, un primer supuesto que supone una sola operación, la donación del padre al hijo de un elemento patrimonial, y un segundo que supone dos operaciones en las que no solo intervienen el padre y el hijo, sino un tercero: compraventa por tercero (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas) y posterior donación del efectivo por el padre al hijo. No obstante, la existencia de distintas consecuencias fiscales, además de civiles y mercantiles, dependiendo del negocio jurídico al que libremente opte el interesado, no puede considerarse argumento para no aplicar una norma tributaria que es clara en su dicción, y que apoya esa diferente solución tributaria en el muy distinto nivel de riesgo fiscal que presentan unos y otros negocios jurídicos.

Por todo ello, debe concluirse que, de acuerdo con el artículo 33.5.c) de la LIRPF las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa *inter vivos* por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente

Finalmente, debe resaltarse que éste es el criterio que ha venido manteniendo y mantiene la Dirección General de Tributos en diferentes Consultas,

entre ellas la V2440-10 de 15-11-2010 y V1970-18; que también mantenía el propio TEAR de la Comunidad Valenciana hasta que, en fecha 30 de septiembre de 2019 ha procedido a cambiar su criterio en la resolución objeto del presente recurso;

(...)



# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1584/2021, DE 26 DE MAYO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Procedimiento tributario. Procedimiento de comprobación limitada. Inicio del procedimiento con notificación de propuesta de liquidación cuando la Administración cuenta con los datos suficientes para ello.**

Se plantea el TEAC si el procedimiento de comprobación limitada puede iniciarse con la notificación de la propuesta de liquidación, cuando se trate de contribuyentes que no han presentado declaración estando obligados a ello.

En contra de lo resuelto por el TEAR de Andalucía, que considera que dicha posibilidad causa indefensión al contribuyente, el TEAC concluye que cuando la Administración cuenta con datos suficientes para poder formular la propuesta, aun en los supuestos en los que no se hubiese presentado liquidación, dicha forma de actuar se encuentra amparada por la Ley. La indefensión proclamada por el TEAR no es tal dado que tras la propuesta de liquidación se abre al interesado la posibilidad de presentar cuantas alegaciones estime convenientes, como efectivamente ocurrió en el supuesto examinado, en el que se pusieron de manifiesto la existencia de anualidades por alimentos que debían ser tenidas en cuenta a la hora de liquidar.

## Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO: Así las cosas, el interesado estaba obligado a presentar autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016 y no lo hizo. La Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada para regularizar su situación, plenamente amparada para ello, como dijimos, en el artículo 163.c) del RGGI que permite sin género de duda el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el contribuyente no ha presentado su autoliquidación y obren en poder de aquélla antecedentes que pongan de manifiesto su obligación de hacerlo.

Admitido, pues, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la situación del obligado tributario no declarante, la controversia se circunscribe al hecho de que tal inicio se haya producido directamente con la notificación de la propuesta de liquidación y no mediante un requerimiento (comunicación de inicio).

A juicio del TEAR no cabe iniciar el procedimiento de comprobación limitada con la notificación de la propuesta de liquidación cuando el obligado tributario no ha presentado declaración. El citado órgano económico-administrativo fundamenta su postura en las siguientes afirmaciones:

- (i) Cuando estamos ante un no declarante, en primer lugar hay que darle la oportunidad de que acredite las circunstancias que le condujeron a no declarar.
- (ii) Aun en el caso de que estuviese obligado a presentar declaración, debía permitírsele que justificase las circunstancias personales y demás circunstancias patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto.
- (iii) Este modo de actuar, además de desvirtuar la propia naturaleza del procedimiento de comprobación limitada, conduce a la indefensión del interesado desde el momento en que se le priva de aportar suficientes elementos en dicho procedimiento para justificar su situación, a diferencia de lo que hubiera sucedido si el procedimiento se hubiera iniciado mediante comunicación o requerimiento.
- (iv) En consecuencia, el procedimiento debió iniciarse mediante requerimiento para justificar o aclarar la discrepancia observada

Anticipamos ya que no podemos compartir la postura del TEAR.

El artículo 137.2 de la LGT sólo exige para que el procedimiento de comprobación limitada pueda iniciarse mediante la notificación de la propuesta de liquidación que la Administración cuenta con datos suficientes para poder formularla. Es decir, basta con que la Administración disponga de datos suficientes para cuantificar las rentas gravadas y por aplicación de la normativa del impuesto determinar la cuota a ingresar. Ninguna alusión hace el precepto a que el obligado tributario haya presentado o no, previamente, su declaración. Por tanto, *ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*.

El tenor literal del artículo 137.2 de la LGT no permite, pues, descartar el inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de la propuesta de liquidación por el mero hecho de que el obligado tributario sea no declarante. Dicho con otras palabras, la literalidad de dicho precepto no obliga a iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante comunicación o requerimiento por el mero hecho de que el obligado tributario sea no declarante.

Tampoco la finalidad del precepto puede conducir a tal conclusión. Como dijimos en el fundamento de derecho anterior la posibilidad contemplada en el párrafo segundo del artículo 137.2 de la LGT pretende conseguir una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada cuando la Administración no necesita requerir información al obligado tributario o a ter-

ceros para formular la propuesta de liquidación por disponer de datos suficientes para ello, de forma que, en estos casos, la comunicación del inicio del procedimiento y la propuesta de liquidación se formulan y notifican al interesado en unidad de acto.

Pues bien, esa mayor celeridad en la tramitación del procedimiento no depende de si el interesado ha presentado o no declaración sino exclusivamente de si la Administración cuenta con datos suficientes para formular la propuesta de liquidación. Podría darse el caso, en efecto, de que la Administración, pese a la declaración del sujeto pasivo, no pudiera formular la propuesta de liquidación por no contar con datos suficientes para ello. Tal supuesto se daría, por ejemplo, cuando la oficina gestora dispusiera de información obtenida de terceros poniendo de manifiesto transmisiones de participaciones en sociedades por el obligado tributario cuyas rentas no han sido consignadas por éste en su autoliquidación. La información facilitada por dichos terceros a la Hacienda Pública contiene el precio de venta de los títulos pero no el de adquisición. En esta tesitura es obvio que la Administración no cuenta con datos suficientes para formular su propuesta de liquidación en tanto no requiera previamente al contribuyente la aportación de los concernientes al precio de adquisición de los títulos pues, sin ellos, no puede determinar la renta generada por la transmisión de éstos. Y, por el contrario, podría ocurrir, como efectivamente aquí acaece, que, pese a no haber presentado el sujeto pasivo su autoliquidación, la oficina gestora disponga de datos suficientes para formular la propuesta de liquidación, porque dichos datos le permiten cuantificar las rentas gravadas y la cantidad a ingresar por aplicación directa de la normativa reguladora del impuesto.

Basta, por tanto, con que la Administración cuente con datos suficientes en su poder para formular la propuesta de liquidación para que el procedimiento de comprobación limitada dirigido a la regularización del no declarante pueda iniciarse mediante la notificación de aquélla.

Llegados a este punto debe recordarse que la propuesta de liquidación no es más que eso, una propuesta. Con su notificación se le abre al interesado la posibilidad de formular cuantas alegaciones convengan a su derecho, tanto para cuestionar, en su caso, los datos de partida en los que ha basado la Administración su propuesta de liquidación, al amparo del artículo 108.4 de la LGT (desarrollado por el 92.2 del RGGI) —que obliga a contrastar los incluidos en declaraciones o contestaciones— a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos, como para acreditar la concurrencia de circunstancias personales y/o patrimoniales que exijan modificar dicha propuesta.

Así pues, debe rechazarse la afirmación del TEAR de que con el inicio del procedimiento mediante notificación de la propuesta de liquidación se impide al no declarante acreditar tanto las circunstancias que le condujeron a no declarar como las circunstancias personales y patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto.

Por estas mismas razones hay que descartar la indefensión que el TEAR considera generada al interesado por el hecho de no haberse iniciado el procedimiento de comprobación limitada mediante comunicación o requerimiento. Y es que el obligado tributario ha podido disponer desde el inicio del procedimiento de toda la información con que contaba la Administración para formular su propuesta de liquidación y ha podido igualmente alegar cuanto convenía a su derecho tras la notificación de dicha propuesta.

En el caso examinado el obligado tributario pudo alegar –y alegó efectivamente– frente a la propuesta de liquidación con la que se inició el procedimiento, la existencia de unas anualidades por alimentos satisfechas en favor de sus hijas que a su juicio debían modificar la propuesta formulada, no existiendo en consecuencia indefensión alguna.

Como señala el Director recurrente ese elemento adicional [las anualidades por alimentos satisfechas] no constituye un dato nuclear para la determinación de la obligación de declaración y para la cuantificación de las rentas sujetas a imposición, de forma que, si bien podría llegar a afectar a la cuantía de la liquidación, no por ello pone en duda la suficiencia del resto de datos para iniciar el procedimiento con la notificación de una propuesta de liquidación.

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 816/2021, DE 24 DE JUNIO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**IRPF. Deducciones. Deducción por familia numerosa. Acreditación de la concurrencia de los requisitos para su aplicación.**

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, que la condición de formar parte de una familia numerosa que exige el artículo 81 de la LIRPF a los efectos de aplicar la deducción, debe acreditarse por el contribuyente por cualquier medio de prueba admisible en derecho que pruebe que se reúnen las condiciones exigidas por la Ley de Protección de Familias Numerosas para formar parte de una familia numerosa, sin que sea exigible estar en posesión del título oficial de familia numerosa. A esta conclusión se llega partiendo de la literalidad del precepto (art. 81 de la LIRPF), pues si el legislador hubiera querido condicionar la aplicación de la deducción a la acreditación de la condición mediante la aportación del título oficial, así lo hubiese reflejado expresamente.

## Fundamentos de derecho

---

(...)

**SEGUNDO:** La cuestión controvertida concierne a la deducción por familia numerosa regulada en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y exige determinar si para la aplicación de dicho beneficio fiscal en un ejercicio la condición de familia numerosa ha de acreditarse con el título oficial de familia numerosa, surtiendo efectos la deducción desde la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del citado título, como sostienen el TEAR de Cataluña, la Directora General de Tributos y el Director del Departamento de Gestión de la AEAT, o si para la aplicación de la deducción basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos necesarios para tener la condición de familia numerosa con independencia de cuándo se solicite y obtenga el título, como postulan el TEAR de Murcia y el de Extremadura.

(...)

**CUARTO:** Al regular la deducción por familia numerosa el artículo 81.bis de la LIRPF establece que podrá practicarla el contribuyente que reuniendo los restantes requisitos que en dicho artículo se señalan *«forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas»*.

La expresión «conforme a», equivalente a «con arreglo a» o «según», significa, a nuestro juicio, que el citado precepto remite a la LPFN únicamente a los efectos de lo que, para poder acogerse a la deducción, debe entenderse por familia numerosa, pero no en cuanto a los modos de acreditación de tal circunstancia. «Formar parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003» debe interpretarse como formar parte de una familia numerosa tal como es definida por la Ley 40/2003. En consecuencia, para poder practicar la deducción, el contribuyente deberá formar parte de una familia numerosa tal como es definida en los artículos 2 y 3 de la LPFN. La condición de familia numerosa se obtiene, a efectos de la deducción, por el mero hecho de estar incluido el contribuyente en alguno de los supuestos contemplados en la LPFN, con independencia del medio o los medios de prueba que se empleen para acreditarlo. En definitiva, pues, el artículo 81.bis de la LIRPF exige, para poder aplicar la deducción, que el contribuyente forme parte de una familia numerosa tal como es concebida en la LPFN, pero no que haya de existir un reconocimiento administrativo previo de la condición de familia numerosa.

(...)

La Directora General de Tributos considera que en la Ley citada en la sentencia (Ley de la Comunidad de Madrid 5/2004, de 28 de diciembre) se consideran familias numerosas a efectos de la aplicación del beneficio fiscal las definidas como tales en la mencionada Ley 40/2003, sin que en ningún momento en la Ley 5/2004 que establece el beneficio fiscal se haga referencia a la forma de acreditar dicho requisito. Opina que, sin embargo, el artículo 81.bis.1.c) de la LIRPF tiene un contenido esencialmente diferente que impide la extensión del criterio establecido por el Tribunal Constitucional porque la expresión «conforme a la Ley 40/2003» contenida en él no puede entenderse limitada a las definiciones de familia numerosa dadas en ella, sino también a su acreditación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.1 de la LPFN que establece que «Esta Ley tiene por objeto establecer la definición, acreditación y régimen de las familias numerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la Constitución».

Este Tribunal Central no comparte la postura de la Directora General de Tributos. Como concluimos más arriba, el artículo 81.bis de la LIRPF exige para poder aplicar la deducción controvertida que el contribuyente forme parte de una familia numerosa tal como ésta es definida en la LPFN pero no que esta circunstancia haya de ser necesariamente acreditada mediante el título oficial de familia numerosa en los términos del artículo 5.1 de esta última ley. En nuestra opinión, si el legislador del IRPF hubiera querido condicionar la aplicación de la deducción a la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el título oficial habría empleado una redacción en su artículo 81.bis.1.c) del tipo

siguiente «Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que esté en posesión del título oficial de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas» o alguna otra similar.

En consecuencia, a efectos de practicar la deducción por familia numerosa el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho que reúne las condiciones exigidas en la LPFN para formar parte de una familia numerosa. Ciertamente, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios; posibilidad, no cabe duda, más ardua, en la medida en que deberá acreditar uno a uno todos los requisitos que, en cada caso, exijan los artículos 2 y 3 de la LPFN. Así, por ejemplo, en el supuesto ordinario –no por equiparación– de familia numerosa, al que alude el artículo 2.1 de la LPFN, a falta del correspondiente título vigente de familia numerosa, para acreditar la concurrencia de la condición de familia numerosa a efectos de la deducción deberá probarse por el ascendiente que con anterioridad a la finalización del período impositivo del IRPF de que se trate tenía tres o más hijos, que éstos eran solteros y menores de 21 años o mayores de dicha edad pero discapacitados, que dependían económicamente de él, etc.

Entendemos que esta conclusión, contrariamente a lo que sostiene la Directora General de Tributos, no vulnera lo dispuesto en el artículo 5.2 de la LPFN conforme al cual «Corresponde a la comunidad autónoma de residencia del solicitante la competencia para el reconocimiento de la condición de familia numerosa, así como para la expedición y renovación del título que acredita dicha condición y categoría». Y es que a los órganos de la AEAT no les compete, ciertamente, el reconocimiento administrativo de la condición de familia numerosa y la expedición o renovación del título correspondiente sino la comprobación de que el obligado tributario, a los solos efectos de la aplicación de la deducción del artículo 81.bis de la LIRPF, reúne las condiciones establecidas por la LPFN para formar parte de una familia numerosa.

(...)



# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3281/2018, DE 20 DE ABRIL DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Procedimiento Tributario. Recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración. Interpretación amplia del concepto «requerimiento previo». Cambio de criterio de la doctrina del TEAC.**

El TEAC, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, cambia el criterio mantenido anteriormente y considera que, partiendo de una interpretación amplia del concepto «requerimiento previo» al que se hace alusión en el artículo 27 de la LGT, el supuesto de inaplicación de recargos previsto en el precepto debe extenderse a supuestos en los que el contribuyente regulariza impulsado por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda que se han dado a conocer en un procedimiento referente a un período anterior en relación con hechos sustancialmente coincidentes.

## Fundamentos de derecho

---

(...)

### QUINTO

(...)

Dichas resoluciones del TEAR de Valencia fueron recurridas mediante el recurso contencioso-administrativo 444/2015 ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, quien lo estimó totalmente mediante sentencia de 25 de septiembre de 2018, al aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (n.º de recurso 2526/2011), puesto que consideró expresamente que se trataba de un caso análogo.

La Administración General del Estado interpuso contra dicha sentencia el recurso de casación 491/2019 ante el Tribunal Supremo, solicitando que se fijara la siguiente doctrina:

*«Para que un requerimiento efectuado en un ejercicio pueda calificarse como requerimiento previo respecto de la regularización de un ejercicio posterior a efectos de excluir el recargo del art. 27 LGT se requiere que la regularización que procede en el ejercicio posterior sea consecuencia directa de la regularización establecida en el ejercicio comprobado, lo que supone, a su vez, dos cosas:*

*1º Que la Administración tributaria dispone de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y*

*2º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.»*

Dicho recurso fue admitido a trámite mediante auto de 23 de mayo de 2019 en el que se concretó la siguiente cuestión con interés casacional objetivo:

*«Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación n.º 2526/2011 en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como supuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de requerimiento previo el conocimiento del inspeccionado que deriva de que en un procedimiento para comprobar un período determinado –aquí 2012– se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el período 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio sustentado, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, en el sentido de eliminar las deducciones que ha llegado a advertir como improcedentes, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último período.*

*En suma, es preciso esclarecer si la declaración extemporánea a que se refiere el artículo 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido inducida –sin menoscabo de ese carácter–, o impulsada por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, pero con igualdad de hechos.»*

Se aprecia que el recurso de casación 491/2019 no pretende que se fije una doctrina con un concepto estricto de *«requerimiento previo»*, sino que matice a qué supuestos es aplicable. En concreto, el *petitum* de tal recurso acepta que hay un requerimiento previo cuando se han desarrollado actuaciones de comprobación respecto de períodos previos, pero siempre que se cumplan los dos requisitos mencionados. Es decir, dicho recurso acepta que no se aplique un concepto estricto de *«requerimiento previo»*, sino un concepto amplio pero sujeto a determinados límites.

Consta a este TEAC que la Administración General del Estado desistió de los recursos de casación 1375/2019 y 1479/2019 los días 2 de septiembre de 2019 y 14 de octubre de 2019 respectivamente, a la vista de las circunstancias anteriores.

El tan referido recurso 491/2019 ha sido resuelto por la sentencia de 23 de noviembre de 2020, cuyo fundamento jurídico tercero señala lo siguiente (subraya este Tribunal):

*«La cuestión que se plantea en el presente recurso de casación consiste en determinar si es posible excluir el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido propio, la presentación de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes dados a conocer en un procedimiento de inspección cuyo objeto es la regularización de un período anterior.*

*El concepto de requerimiento previo está definido en la LGT en términos amplios. Es posible que la autoliquidación complementaria de un período posterior pueda considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un período previo, sin necesidad de que medie un requerimiento administrativo en sentido estricto, pero eso no es lo que ha ocurrido esta vez. En esta ocasión debe hablarse de autoliquidación espontánea, ya que la misma no es consecuencia de una actividad inspectora que haya concluido a la fecha de presentación de la mencionada autoliquidación complementaria. HIDALGÓS presentó el 8 de agosto de 2013 las autoliquidaciones motu proprio, voluntariamente y lo hizo casi seis meses antes de que concluyeran las actuaciones relativas a 2012.*

*Del hecho de que en el Acta de conformidad firmada el 5 de febrero de 2014, relativa al ejercicio 2012, se incluya una referencia al ejercicio 2013, no se puede extraer una concusión favorable a la interesada, puesto que, a esas alturas, la Administración ya conocía perfectamente los datos referidos a los periodos 03, 04, 05 y 06 de 2013, dado que las autoliquidaciones extemporáneas fueron presentadas anteriormente (el 8 de agosto de 2013). Cuando HIDALGÓS presentó dichas autoliquidaciones complementaria, todas ellas relativas a 2013, se habían iniciado actuaciones inspectoras relativas al 2012 pero no habían concluido; concluyeron más tarde.*

*Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron*

*antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.»*

Siendo que en la situación que dio lugar a la sentencia que se refiere, la presentación de las autoliquidaciones complementarias extemporáneas es previa a la fecha de suscripción del Acta de inspección cuyas consecuencias se discuten a estos efectos, lo que conduce al Tribunal Supremo a señalar la privación de los efectos pretendidos por el contribuyente y aceptados por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, no es menos cierto que los asertos del Alto Tribunal sobre la materia son ilustrativos.

Así, y pese a que falte el requerimiento previo, entendido este concepto en su acepción más estricta, la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea puede haber sido inducida –nótese la expresión– por la propia Administración con su actuar previo, al haber puesto de manifiesto con él la interpretación que entiende predicable de la norma que corresponda a la actuación del contribuyente.

De este modo, la inaplicabilidad de los recargos que regula el artículo 27 LGT no sólo sería predicable en supuestos en que la posterior actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la administración, de la que resulta la obligada corrección posterior y esta se cuantifica, como ya así había dispuesto este TEAC en sus Resoluciones de 17 de septiembre de 2020, R.G. 4672/2017, 27 de octubre de 2020 (R.G. 3945/2018) y de 24 de noviembre de 2020 (R.G. 1959/2019), sino que debería extenderse a aquellos otros inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, con hechos sustancialmente coincidentes.

**SEXTO.-** Además de las consideraciones vertidas en el anterior fundamento de derecho, son de ver dos adicionales, que son las siguientes:

- a) La conducta del contribuyente que dio lugar a la liquidación administrativa a cuyo acomodo se enderezó la presentación de las autoliquidaciones complementarias extemporáneas que dieron lugar a los recargos que ahora se discuten no fue considerada como constitutiva de la comisión de infracciones tributarias.
- b) La misma Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya admite la posibilidad de que aplicaciones indebidas de la norma tributaria que conduzcan a liquidaciones del tributo incorrectas se regularicen sin necesidad de acudir a la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas, a condición de que lo actuado se pueda considerar como errores fundados de derecho (artículo 89. cinco en cuanto al IVA repercutido y 114.dos.2º respecto al soportado y deducido).

Siendo la situación que da lugar a la reclamación de la que ahora se conoce sustancialmente coincidente con cuanto se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, por cuanto la actuación del reclamante se

contrajo a la adecuación de sus posteriores autoliquidaciones al criterio señalado por la Administración en el seno del procedimiento inspector desarrollado frente a la misma, y en atención igualmente a las anteriores consideraciones, deben estimarse las reclamaciones señaladas en el encabezamiento.



# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3034/2018, DE 21 DE MAYO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**Procedimiento tributario. Procedimiento sancionador. Infracción prevista en el art. 194 de la LGT: solicitar indebidamente devoluciones mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos.**

El TEAC reitera el criterio mantenido en anteriores resoluciones en relación con los elementos esenciales que deben concurrir en la infracción tipificada en el artículo 194 de la LGT. La conducta ilícita descrita en dicho precepto, que no produce perjuicio económico para la Hacienda Pública, exige la concurrencia de algún elemento agravado, como la inclusión de datos relevantes o inclusión de datos falsos para ser sancionada. En el supuesto planteado, el sujeto solicita en su autoliquidación de IVA la devolución de la cuota rectificadora con ocasión de la minoración del precio acordado en una transmisión que posteriormente fue calificada por la AEAT como no sujeta al impuesto.

Pues bien, el Tribunal concluye que la inclusión de tales datos puede ser o no incorrecta pero no se acredita que se trate de datos falsos.

## Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- La cuestión a analizar es la concurrencia de los elementos esenciales de la infracción tributaria, el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad, y su adecuada acreditación en el acuerdo sancionador impugnado.

En el caso que analizamos, el elemento objetivo de la infracción es el regulado en el artículo 194 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece en su apartado 1:

*1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes*

*o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.*

(...).

Este Tribunal se ha pronunciado en resolución de 19 de febrero de 2015, RG 00/00814/2013, sobre la apreciación del elemento objetivo de la infracción prevista en el artículo 194 de la Ley 58/2003, señalando que en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, se exige que concurra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes. Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concurra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.

Se indica en el fundamento de derecho segundo de la resolución citada:

*SEGUNDO: (...).*

*Las infracciones tributarias recogidas en la Ley General Tributaria se describen por un tipo infractor, pudiendo calificarse como leves, graves o muy graves, y en ciertas circunstancias se pueden aplicar criterios de graduación de las sanciones atendiendo a si se aprecia que ha existido ocultación, medios fraudulentos, empleo de facturas falsas, etc, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184 de la Ley 58/2003. No obstante, en el caso de la infracción prevista en el artículo 194 de la LGT consistente en solicitar indebidamente devoluciones (referida a una conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública), se exige que concurra ya algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes). Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concurra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.*

(...).

*Se trata de un tipo infractor en el que la infracción no consiste en solicitar la devolución únicamente, sino que debe hacerse de una determinada forma, omitiendo datos relevantes o incluyendo datos falsos, de forma que no cualquier solicitud indebida de devolución dará lugar al tipo objetivo de la infracción. El tipo está integrado en su configuración por un elemento subjetivo reforzado,*

*pues no basta que se hubiere solicitado indebidamente devolución sino que se exige, además, que se omitan datos relevantes o se incluyan datos falsos en la autoliquidación. Ello obliga a la Administración sancionadora, a los efectos de probar la realización material del tipo, a señalar cuáles fueren los datos que se consideran omitidos o falsos, que darían lugar a la devolución indebidamente solicitada, así como a justificar o acreditar la relevancia de éstos o su falsedad.*

*(...).*

De acuerdo con lo expuesto, corresponde determinar si en el presente caso se ha acreditado la declaración de datos falsos o la omisión de datos relevantes por parte del obligado tributario al solicitar indebidamente la devolución. Acudimos para ello al acuerdo sancionador impugnado, en el que se indica lo siguiente:

*Mediante escrito de fecha 23-11-2017 se le notificó la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la siguiente infracción tributaria de las clasificadas como graves:*

*Solicitar indebidamente devoluciones tributarias en la cuantía detallada más adelante como base de sanción mediante la omisión de datos relevantes o, en su caso, inclusión de datos falsos en la autoliquidación o comunicación efectuada, según se pone de manifiesto en el procedimiento de comprobación seguido por siguiente concepto impositivo:*

*Modelo 303 AUTOLIQUIDACIÓN IMPUESTO VALOR AÑADIDO correspondiente al ejercicio 2016 y período 10.*

*Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:*

*El 01/02/2017, 01/03/2017 y 21/03/2017 se notifican tres requerimientos a la sociedad, con los que se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, en relación al modelo 303 ejercicio 2016 período 10 para que aporte la factura emitida a TW SL (B...2), el 26/10/16, por importe de -1.697.134,82 euros de base imponible y -356.398,31 euros de cuota. Junto con los contratos y demás documentación que sustente a la misma. El 23/03/2017 la entidad remite la documentación solicitada. El 17/04/2017, 05/06/2017 y 05/06/2017 se notifican tres requerimientos en los cuales se solicitaba que aportaran escritura pública donde se documente la operación reflejada en la factura emitida por la entidad TW SL de fecha 26/10/2016 así como el libro Registro de facturas Expedidas y aportación en castellano del contrato formalizado para dicha operación. No consta contestación a los mismos. El 01/08/2017 se notifica trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, al que no se presentan alegaciones, con un importe a ingresar o devolver 0,00 euros. La entidad presentó el modelo 303 ejercicio 2016 período 10, donde reflejaba una única operación, solicitando una devolución de 356.398,31 euros. En este procedimiento de comprobación limitada por parte de la AEAT se modifica la casilla 014, modificación de bases y cuotas. Base, donde constaba un importe de -1.697.134,82 euros y la Modificación de bases y cuotas. Cuota, casilla 015, donde constaba la cantidad de -356.398,31 euros, dejando ambas casillas a 0,00 euros, ya que la sociedad XZ SL, suscribió un contrato privado denominado «Business...», por el que transcribió la totalidad de activos y pasivos asociados*

*al negocio de automoción, así como los empleados a la sociedad de nueva constitución denominados TW S.L.U. con NIF B...2.*

*Los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios tal y como la propia entidad manifiesta. En tales circunstancias, por un lado, la referida transmisión estará NO SUJETA al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, por lo que no procede la repercusión del Impuesto en la factura N.º 1600000001 y, por otro, con los datos aportados por el obligado tributario, en ningún caso procedería la inclusión de la cuota repercutida en la citada factura con signo negativo en la declaración liquidación del impuesto. El 01/08/2017 se notifica Resolución con liquidación provisional en los mismos términos que la Propuesta de Liquidación por lo que la sociedad ha solicitado una devolución indebida para el modelo, período y ejercicio indicados anteriormente por importe de 356.398,31 euros. Todo esto ha sido detectado por la AEAT en un procedimiento de comprobación limitada, lo que pone de manifiesto que no se ha puesto la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al menos existe negligencia en el sujeto pasivo al no haber presentado una declaración completa y veraz, pese a conocer todos los datos para ello por lo que no concurre causa de exclusión de responsabilidad.*

*(...).*

*El artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de solicitar indebidamente una devolución es constitutiva de infracción tributaria estando tipificada como tal en el artículo 194 de la citada Ley, que establece que constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La entidad en este caso ha incluido datos falsos para esta declaración puesto que no procedía su inclusión en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10. Ha declarado en IVA devengado, una base de -1.697.134,82 euros y una cuota de -356.398,31 euros en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10 cuando lo correcto debería haber sido 0,00 euros tanto en la base como en la cuota como se expone en los hechos, lo que daría un resultado a devolver de 0,00 euros.*

*(...).*

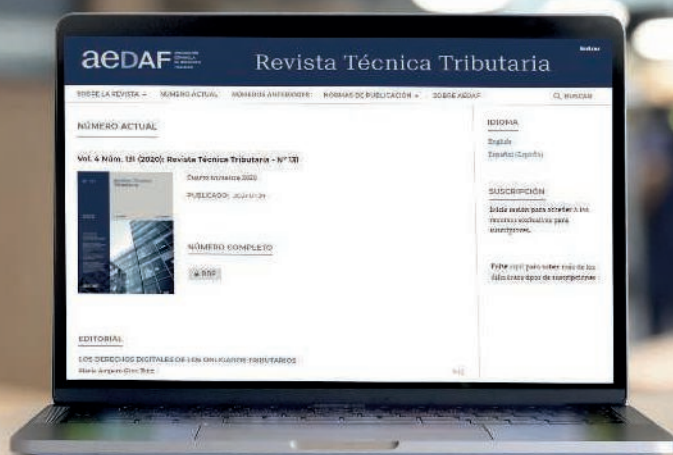
La entidad solicita en su autoliquidación por el período 10/2016 la devolución de la cuota rectificada con ocasión de la minoración del precio acordado en la transmisión de elementos del negocio de automoción realizada en el período 05/2016, en la que repercutió el impuesto, y que posteriormente la Administración consideró no sujeta conforme al artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como consecuencia del citado ajuste del precio convenido, la entidad emite factura rectificativa el 26 de octubre de 2016, reduciendo la base imponible y la cuota correspondiente, e incluyendo la modificación en la autoliquidación del período 10/2016, lo que determina una solici-

tud de devolución de 356.398,31 euros, siendo la única operación incluida en la citada autoliquidación.

La Administración tributaria señala en el acuerdo sancionador que la entidad ha incluido datos falsos en su autoliquidación al haber declarado en concepto de *«IVA devengado, una base de -1.697.134,82 euros y una cuota de -356.398,31 euros en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10 cuando lo correcto debería haber sido 0,00 euros tanto en la base como en la cuota»*.

Este Tribunal considera que la inclusión de tales datos puede ser o no incorrecta, pero no se acredita que se trate de datos falsos. Como hemos indicado, la minoración de la base imponible y de la correspondiente cuota procede del ajuste del precio acordado inicialmente en la transmisión realizada en un período anterior, sin que se haya determinado la falsedad de la operación, del precio inicial o del precio modificado. Por tanto, no existe ninguna inclusión de datos falsos en la autoliquidación por parte del obligado tributario.

No acreditada la concurrencia de la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, determinantes de la improcedencia de la misma, dicha conducta del obligado tributario no es sancionable. Solo cabe, de acuerdo con lo expuesto, declarar no ajustado a Derecho el acuerdo sancionador impugnado, procediendo su anulación.



*Visita el nuevo site de la RTT,  
revistatecnicatributaria.com*

*Un dominio propio para una de las publicaciones  
de referencia de AEDAF*

*Un buscador más intuitivo para navegar  
por más de 30 años de publicaciones*

*Un acceso sencillo para asociados y suscriptores*

*Más visibilidad, mayor proyección nacional e internacional*



# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

## COLABORADORES

*José Manuel Calderón Carrero*

Universidad de A Coruña

*Francisco Alfredo García Prats*

Universidad de Valencia

*José Manuel Almudí Cid*

Universidad Complutense de Madrid

*Aurora Ribes Ribes*

Universidad de Alicante



# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA), DE 1 DE JULIO DE 2021

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València<sup>1</sup>  
(España)*

**Asunto:** C-521/19

**Partes:** *CB y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia*

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Inspección fiscal – Servicios prestados en el marco de una actividad de agente artístico – Operaciones sujetas al IVA – Operaciones no declaradas a la Administración tributaria y por las que no se ha emitido factura – Fraude – Reconstitución de la base imponible del impuesto sobre la renta – Principio de neutralidad del IVA – Inclusión del IVA en la base imponible reconstituida»

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

---

CB es un trabajador por cuenta propia que presta servicios para el Grupo Lito, un conjunto de empresas encargado de la gestión de las orquestas que actúan en fiestas patronales. CB se pone en contacto con las comisiones de fiestas y negocia su actuación en nombre del Grupo Lito, por lo que percibe un 10% de los ingresos de ese grupo. Sin embargo, y pese a que la actividad de CB se encuentra sujeta al IVA, los pagos efectuados por las comisiones al Grupo se realizaban en efectivo y no daban lugar ni a la emisión de facturas ni a un registro contable, y los ingresos de CB se realizaban en efectivo, por lo que ninguna de las actividades se declaraba.

La Administración tributaria realizó una inspección de la situación tributaria de CB, estimando las sumas ganadas por este, y que éstas no incluían el IVA. La

---

<sup>1</sup> El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

Administración tributaria regularizó la liquidación del IRPF correspondiente a los años 2010 a 2012, y se impusieron sanciones a CB.

CB interpuso una reclamación económico-administrativa contra los actos de la Administración y, al ser desestimada, interpuso recurso contencioso-administrativo, argumentando que la aplicación *a posteriori* del IVA es contraria a la jurisprudencia del TS, según la cual *cuando la Administración descubre operaciones que están sujetas al IVA, pero no han sido declaradas, se debe considerar que el IVA está incluido en el precio pactado para dichas operaciones*.

El órgano jurisdiccional competente indica que se ha de determinar si esta interpretación del TS de la Ley 37/1992 es conforme al derecho de la UE, por lo que plantea la siguiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia:

«Si los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de Derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional y la jurisprudencia que la interpreta, según la cual, en los casos en que la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al IVA no facturadas, este ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones».

## 2. Comentario

---

La cuestión planteada debe deslindarse de la cuestión de si es necesario sancionar a una persona por infringir las reglas del mecanismo común del IVA.

Así, los sujetos pasivos que no hayan cumplido las normas básicas de la Directiva 2006/112 no pueden deducir el IVA, incluso cuando, tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA, como consecuencia de su comportamiento. Por lo tanto, aunque el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema, el ejercicio de dicho derecho sólo es posible desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura. En este caso, la imposibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el importe del IVA que grava la operación no declarada y no facturada afecta al demandante, sin perjuicio de las sanciones fiscales de que haya sido objeto.

En lo que concierne a la determinación de la base imponible de las operaciones, el demandante debería haber facturado el IVA al destinatario de la prestación de servicios (el Grupo Lito) y declarar ese IVA, lo que le habría conferido un derecho a deducir el IVA que había gravado todos los bienes o servicios afectados a su propia prestación de servicios. Sin embargo, debido al fraude cometido se impide la posibilidad de rectificar el IVA, así como ejercitar el derecho a deducción.

Ahora bien, el hecho de que los sujetos pasivos hayan incumplido la obligación de facturación no puede obstaculizar la aplicación del principio básico del IVA, según el cual este pretende gravar únicamente al consumidor final. Por ello,

debe considerarse que, cuando procede de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria, en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración por sujetos pasivos del IVA incluye el IVA soportado por dicha operación. Esto no sucedería si, tras la comprobación, el órgano jurisdiccional considerase que es posible preceder a una rectificación del IVA, según el derecho nacional. Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA, y haría recaer una parte de la carga sobre un sujeto pasivo, siendo que el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final.

El TJUE recuerda que la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos, en el sentido de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA no es uno de los instrumentos que se hallan a disposición de los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la Directiva para luchar contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos (p. 25).

Hay que tener en cuenta que el respeto del principio de neutralidad del IVA no se opone a la posibilidad de los Estados miembros de adoptar sanciones para luchar contra el fraude fiscal. En cambio, cuando los sujetos pasivos no cumplen las normas básicas de la Directiva IVA, en especial las relativas a la facturación, la consecuencia prevista es la imposibilidad de deducir el IVA, incluso cuando tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA.

Como consecuencia del fraude cometido por el demandante, la norma española sobre el IVA (artículo 89.3.2 de la Ley 37/1992) impide la rectificación del IVA y por tanto, también imposibilita el ejercicio del derecho a deducción en cuestión.

Sin embargo, la regularización practicada por la Administración tributaria ante el incumplimiento del sujeto pasivo no puede aspirar a una fiabilidad absoluta, implica un margen inevitable de incertidumbre, por lo que persigue, en realidad 'obtener el resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal' (p. 32).

Prosigue el Tribunal que 'en estas circunstancias la base imponible tal y como se define en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a saber, la contraprestación, valor subjetivo, realmente percibida por el sujeto pasivo sin incluir el IVA, debe interpretarse, cuando proceda de una reconstitución realizada *a posteriori* por la Administración tributaria nacional interesada debido a la falta de mención del IVA en una factura o a la inexistencia de factura, tanto si dichas omisiones son fruto de una intención fraudulenta como si no, teniendo en cuenta dicho margen inevitable de incertidumbre'.

En atención a dicha consideración, si la operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por los sujetos pasivos del IVA genera una reconstitución de los impuestos directos, la factura que se reconstituye 'incluye el IVA soportado por dicha operación' (p. 34). En cambio, si conforme al Derecho nacional aplicable fuera posible una rectificación del IVA, la factura que se reconstituye debe añadir al importe de rentas reconstituídas el importe del IVA aplicable, al posibilitar al proveedor la posibilidad de añadir el IVA y de recuperar este

último del adquirente del bien dicho importe (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 37).

Con esta interpretación se logra mantener la neutralidad del IVA, impidiendo que se haga recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre el sujeto pasivo, puesto que «el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final», conforme a una jurisprudencia del TJUE consolidada (p. 36).

### 3. Fallo

---

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida **debe considerarse un precio que incluye el IVA**, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA NOVENA), DE 15 DE ABRIL DE 2021

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València<sup>1</sup>*

*(España)*

**Asunto:** C-935/19

**Partes:** *Grupa Warzywna SP. z o.o. y Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia.*

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 273 – Sobrevaloración, en la declaración tributaria, del importe de la devolución de IVA – Error de apreciación del sujeto pasivo respecto a la sujeción al impuesto de la operación – Rectificación de la declaración tributaria a raíz de una inspección – Sanción por un importe correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA – Principio de proporcionalidad»

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

---

Grupa Warzywna adquirió un bien inmueble, habitado durante más de dos años, en cuya declaración se mencionaba su precio como un importe neto, incluyendo el IVA. Además, el vendedor del bien inmueble emitió una factura en la que se mencionaba el IVA correspondiente a la operación, el cual fue abonado por Grupa y, posteriormente, presentó una declaración en la que se mencionaba el excedente de IVA, solicitando su devolución.

Sin embargo, la Administración tributaria constató que la entrega de ese bien inmueble estaba exenta de IVA, por lo que Grupa no tenía derecho a deducir el IVA soportado.

---

<sup>1</sup> El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

En esta situación Grupa Warzywna rectificó su declaración tributaria y mencionó un excedente de IVA inferior al que había declarado inicialmente, pese a lo cual la Administración tributaria adoptó una resolución mediante la que establecía un excedente de IVA correspondiente al importe resultante de la declaración rectificativa, e impuso a Grupa Warzywna una sanción correspondiente al 20% del importe en el que se sobrevaloró la cuantía de la devolución de IVA reclamada indebidamente.

Grupa Warzywna recurrió la sanción, pero ésta fue ratificada por la autoridad tributaria de segundo grado, por lo que interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

Este órgano jurisdiccional considera necesario determinar si la imposición de esa sanción, siendo que el error cometido por la sociedad no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales, es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA y está justificada a la luz de los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

En este sentido, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible un gravamen tributario adicional como el previsto en el artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA con lo dispuesto en la [Directiva del IVA] (especialmente con sus artículos 2, 250 y 273), con el artículo 4 [TUE], apartado 3, con el artículo 325 TFUE y con el principio de proporcionalidad?».

## 2. Comentario

---

El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal con el artículo 4 TUE, apartado 3, el artículo 325 TFUE, los artículos 2, 250 y 273 de la Directiva del IVA, así como con los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA.

Así, se pregunta si el artículo 273 de la Directiva del IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, sin tomar en consideración la naturaleza y gravedad de la irregularidad de que adolece la declaración tributaria, la falta de indicios de que dicho error constituya un fraude y la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

Vemos que, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, los Estados miembros están obligados a

ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.

Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de evitar el fraude fiscal, para lo cual ha de tener en cuenta algunos elementos del litigio principal.

A este respecto, el artículo 112 b), apartado 2, de la Ley del IVA establece una sanción administrativa correspondiente al 30 % del importe de la sobrevaloración de la cuantía de la devolución de IVA, que se reducirá al 20 % del primero de esos importes cuando, a raíz de una inspección tributaria, el sujeto pasivo haya realizado una rectificación de su declaración, teniendo en cuenta las irregularidades observadas en esa inspección, y haya abonado el importe del impuesto exigible o haya reembolsado el importe que le fue devuelto indebidamente.

De la resolución de remisión se desprende que esa sanción tiene por objeto mejorar la recaudación del IVA, sancionando los errores cometidos en la liquidación de dicho impuesto y pretendiendo incitar a los sujetos pasivos a que presenten sus declaraciones fiscales con exactitud y rigor y, en caso de irregularidad, a que procedan a su regularización.

Así, se trata de una sanción administrativa que tiene por objeto inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto, cuyo importe se fija, por defecto, en el 50 % de la cuota de IVA que el sujeto pasivo está obligado a abonar a la Administración tributaria, pero que puede reducirse en función de las circunstancias del caso concreto, permite, en principio, asegurar que tal sanción no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto.

Sin embargo, por lo que respecta al método para la determinación del importe de la sanción controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que, en caso de que su cuantía se fije en el 20 % del importe de la sobrevaloración del excedente del IVA, dicho importe no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores.

En este caso, la irregularidad se deriva de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a su sujeción al impuesto, dado que las referidas partes consideraron que la entrega del edificio en cuestión estaba sujeta al IVA. De las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que *la sanción prevista se aplica indistintamente a una situación (como*

*la controvertida) en la que la sobrevaloración del importe del excedente de IVA resulta de un error de apreciación cometido por las partes, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y que no ha dado lugar a ninguna pérdida de ingresos fiscales, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias particulares.*

Así pues, ese método de determinación no permitió a las autoridades tributarias adaptar el importe de la sanción, de lo que se deduce que *el método para la determinación de dicha sanción, aplicada automáticamente, no permite a las autoridades tributarias individualizar la sanción impuesta, con el fin de garantizar que esta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.*

### 3. Fallo

---

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara que: «El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias».

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA OCTAVA), DE 3 DE JUNIO DE 2021

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València<sup>1</sup>  
(España)*

**Asunto:** C-182/20

**Partes:** *BE y DT y Administración Provincial de Hacienda de Suceava (Rumanía), Dirección General Regional de Hacienda de Iasi (Rumanía), Accer Upurl Suceava y EP*

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Regularización de las deducciones – Procedimiento concursal – Normativa nacional que establece la denegación automática de la deducción del IVA correspondiente a operaciones imponibles anteriores a la apertura de dicho procedimiento»

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

---

DT es socio y administrador de BE, una sociedad que realizaba una actividad económica sujeta al IVA. BE fue declarada en quiebra y fue objeto de una inspección que concluyó en una liquidación en noviembre de 2015, la cual obligaba a BE a abonar aproximadamente 132.000€ como consecuencia de la regularización de las deducciones del IVA comprendido entre mayo de 2013 y febrero de 2014. El motivo de la regularización era que las autoridades tributarias consideraron que BE había dejado de realizar una actividad económica al ser declarado en quiebra, y que las operaciones de liquidación y venta de los bienes consecuentes no tienen finalidad económica.

BE y DT presentaron una reclamación, que fue desestimada, un recurso, que también lo fue y, posteriormente, un recurso de revisión, alegando vulneración de la Directiva del IVA, ya que argumentan que antes de ser declarada en quiebra

---

<sup>1</sup> El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

y durante el procedimiento concursal la empresa estaba válidamente inscrita como sujeto pasivo del IVA, por lo que las actividades relacionadas con el procedimiento (venta de mercancías e inmuebles y arrendamiento de inmuebles) se mantuvieron dentro del ámbito de aplicación del IVA.

En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Suceava decidió suspender el procedimiento y plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, por la cual preguntan si el derecho interno, por el cual la apertura del procedimiento concursal debe considerarse en sí misma causa de extinción del derecho a la deducción, debido a que las operaciones realizadas en dicho procedimiento no tienen finalidad económica, es compatible con la Directiva del IVA; concretamente si:

«La Directiva [del IVA], así como los principios de neutralidad fiscal, del derecho a la deducción del IVA y de seguridad jurídica en materia tributaria, ¿se oponen, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional por la que, simultáneamente a la apertura del procedimiento concursal del operador económico, se le imponen, de forma automática y sin más comprobación, la regularización del IVA mediante la denegación de la deducción del IVA correspondiente a determinadas operaciones gravadas anteriores a la apertura del procedimiento concursal y la obligación de pagar el IVA deducible? ¿Se opone el principio de proporcionalidad, en circunstancias como las del litigio principal, a tal normativa nacional, habida cuenta de las consecuencias económicas sobre el operador económico y del carácter definitivo de esa regularización?»

## 2. Comentario

---

El tribunal remitente pregunta si los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA se oponen a una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal de un operador económico conlleva la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra.

La finalidad del mecanismo de regularización de las deducciones es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción solo en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto.

En el sistema común del IVA solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. En este caso, las autoridades tributarias regularizaron las deducciones del IVA efectuadas por BE porque consideraban que la declaración de quiebra de la empresa pone fin a sus actividades económicas. Eso es justamente lo que se plantea, si cabe considerar que una actividad económica ha cesado como consecuencia de la declaración de quiebra del operador económico afectado, teniendo en cuenta que, según las normas de Derecho nacional, las operaciones realizadas con posterioridad a la declaración solo pueden servir para liquidar los activos de dicho operador en beneficio de sus acreedores.

El artículo 9 de la Directiva del IVA establece que serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. Se trata de un ámbito de aplicación amplio, ya que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines y resultados, por lo que el mero hecho de que se abra un procedimiento concursal, aunque cambie sus finalidades y éstas se refieran a la liquidación a efectos del pago de las deudas, no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de la empresa.

Asimismo, aunque la apertura de un procedimiento concursal generalmente implique la desaparición de la empresa, mientras que ésta prosiga con sus actividades compite con otros sujetos pasivos que realizan prestaciones similares a las suyas, por lo que, a la vista del principio de neutralidad fiscal, dos operaciones similares desde el punto de vista del consumidor no han de ser tratadas de forma diferente.

Además, en este caso BE siguió inscrita como sujeto pasivo durante el procedimiento concursal, y las autoridades tributarias sometieron al IVA las operaciones realizadas en ese procedimiento, de lo que se deduce que BE prosiguió con su actividad económica a pesar de haber sido declarada en quiebra, por lo que no puede suponerse que la apertura del procedimiento concursal haya roto la relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios para las operaciones posteriores, ni que el sujeto pasivo se vea obligado a ingresar el importe del IVA deducido. En ese sentido, la posibilidad de que el sujeto pasivo afectado en un segundo momento solicite que las cuantías le sean devueltas porque prosiguió con su actividad económica no puede paliar la limitación de su derecho a la deducción resultante de la obligación de regularización.

También se aprecia que el hecho de exigir a la empresa afectada por la regularización el ingreso efectivo del IVA presuntamente devengado constituye un obstáculo a la deducción del IVA soportado, porque se obliga a comprometer fondos, los cuales sí que podrán ser utilizados por empresas no declaradas en quiebra.

### 3. Fallo

---

Debido a todo eso, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial diciendo que los artículos 184 a 186 de la directiva del IVA se oponen a una normativa nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal supone una obligación para el operador económico de regularizar las deducciones del IVA que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura del procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica del operador.

Por lo tanto, y en virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara que «Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a

una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un operador económico —que implica la liquidación de sus activos en beneficio de sus acreedores— conlleva automáticamente la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones del impuesto sobre el valor añadido que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura de tal procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica de dicho operador, en el sentido del artículo 9 de la citada Directiva, en particular a efectos de la liquidación de la empresa afectada».

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA), DE 3 DE JUNIO DE 2021

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València<sup>1</sup>*

*(España)*

**Asunto:** C 931/19

**Partes:** *Titanium Ltd y Finanzamt Österreich, anteriormente Finanzamt Wien*

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 43 y 45 – Directiva 2006/112/CE, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE – Artículos 44, 45 y 47 – Prestación de servicios – Lugar de conexión a efectos fiscales – Concepto de «establecimiento permanente» – Arrendamiento de un bien inmueble en un Estado miembro – Propietario de un bien inmueble con domicilio social en la Isla de Jersey

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

---

Esta sentencia surge del litigio entre Titanium Ltd, domiciliada en Jersey, y el Finanzamt Österreich, anteriormente Finanzamt Wien (Administración Tributaria de Austria en relación con la sujeción al IVA de las rentas por el alquiler de un inmueble situado en Austria, correspondiente a los ejercicios de 2009 y 2010.

Titanium es una sociedad cuyo objeto social es la gestión inmobiliaria, patrimonial y de viviendas y alojamientos. En los ejercicios de 2009 y 2010, esta sociedad dio en arrendamiento sujeto al IVA un inmueble a dos empresarios en Viena. Para llevar a cabo esta operación, Titanium apoderó a una sociedad austriaca de gestión para que sirviera como intermediario con los prestadores de servicios y facturara los alquileres y costes, así como preparar los registros

---

<sup>1</sup> El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

comerciales para la declaración del IVA. Sin embargo, Titanium seguía conservando el poder de decisión para celebrar y resolver contratos.

Esta sociedad había considerado que no era deudora del IVA por su actividad de arrendamiento del inmueble debido a que no tenían un establecimiento permanente en Austria. Sin embargo, la Administración Tributaria Austriaca consideró que un bien inmueble arrendado es un establecimiento permanente y por tanto, practicó la liquidación del IVA a cargo de dicha sociedad correspondiente a los ejercicios de 2009 y 2010.

Titanium interpuso un recurso y la Administración Tributaria señaló que un empresario que posee en territorio austriaco un bien inmueble que arrienda con sujeción al IVA debe ser tratado como un empresario nacional y que el destinatario de la prestación no está obligado al pago del impuesto. Por lo tanto, se consideró que en caso de arrendamiento de un bien inmueble siempre existe un establecimiento permanente.

Debido a lo contemplado en la jurisprudencia alemana, el tribunal remitente se pregunta sobre el concepto de establecimiento permanente con respecto a una actividad que no emplea ningún medio técnico ni humano para su ejecución, siendo así la cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse el concepto de «establecimiento permanente» en el sentido de que siempre deben existir medios humanos y técnicos y, por lo tanto, de que el establecimiento debe disponer necesariamente de personal propio del prestador de servicios, o, en un caso concreto en que se da en arrendamiento, gravado, un inmueble situado en territorio nacional, que resulta ser simplemente una prestación pasiva «de tolerancia» [*Duldungsleistung*], puede apreciarse que ese inmueble es un «establecimiento permanente» aunque no disponga de medios humanos?

## 2. Comentario

---

Para resolver la cuestión prejudicial el gobierno austriaco alega que las disposiciones aplicables al litigio son los arts. 45 y 47 de la Directiva 2006/112, que establecen que el lugar de las prestaciones de servicios vinculadas a un bien inmueble será el lugar en el que esté situado el bien. De esto se deduce que los artículos aplicables son el art. 194 de la Directiva 2006/112 y el mismo, pero de la directiva modificada, no siendo aplicables el art. 196 de la misma directiva como sugiere el tribunal remitente.

A este respecto la República de Austria alega que el art. 194 contempla un derecho de opción para los Estados miembros y les confían la tarea de determinar los requisitos de aplicación de estas disposiciones, decidiendo o no transferir la deuda fiscal al destinatario de la prestación –inversión del sujeto pasivo–, de modo que la opción elegida por el legislador austriaco priva de objeto a la cuestión prejudicial planteada por el remitente.

Dicho Estado, deduce que el concepto de establecimiento permanente no guarda relación con el litigio principal, lo que justificaría que se declarara la inadmisibilidad de la decisión prejudicial.

Sin embargo, la jurisprudencia del TJUE reitera que cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el TJUE está obligado a pronunciarse. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.

En este caso concreto, el tribunal remitente indicó que la cuestión prejudicial se refiere de manera general a la interpretación del concepto de establecimiento permanente y que esta cuestión no contiene ninguna referencia a los arts. 194 y 196 de la Directiva.

Debido a esto, la posición jurídica de la República de Austria no es la única posibilidad de interpretación que podría adoptarse y no puede, en consecuencia, implicar que se declare la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial.

Mediante la cuestión prejudicial se examina qué es un establecimiento permanente y si un inmueble que da arrendamiento puede serlo a tenor del art. 43 de la Directiva 2006/112 y de los arts. 44 y 45 de la misma directiva modificada.

Según reiterada jurisprudencia, el establecimiento permanente requiere una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por lo tanto, requiere un grado suficiente de permanencia y una estructura apta desde el punto de vista del equipo humano y técnico.

En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.

Pues bien, *un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente*, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

### 3. Fallo

No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sis-

tema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA), DE 20 DE MAYO DE 2021

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València<sup>1</sup>*

*(España)*

**Asunto:** C-4/20

**Partes:** «ALTI» OOD y Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 205 – Personas deudoras del IVA ante el Tesoro Público – Responsabilidad solidaria del destinatario de una entrega sujeta al impuesto que ha ejercido su derecho a deducir el IVA sabiendo que el deudor de ese impuesto no lo abonaría – Obligación de tal destinatario de pagar el IVA no abonado por ese deudor, así como los intereses de demora adeudados por la falta de pago del citado impuesto por este último.

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

---

La sentencia se origina debido al litigio presentando entre «ALTI» OOD y Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria; en lo sucesivo, «Director») en relación con la responsabilidad solidaria de ALTI en el pago del impuesto sobre el IVA junto con los intereses de demora, teniendo por objeto, además, la interpretación del art. 205 de

---

<sup>1</sup> El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

En referencia al litigio principal, ALTI es una sociedad limitada búlgara que en 2014 adquirió a FOTOMAGA EOOD, una sociedad unipersonal limitada, material agrícola que había sido objeto de sendas adquisiciones intracomunitarias por FOTOMAG a otra sociedad inglesa. Las entregas del material agrícola a ALTI dieron lugar a que FOTOMAG expidiera tres facturas donde se desglosaba el IVA, y después de pagarlas, ALTI ejerció su derecho a deducir el IVA e hizo constar la deducción en las declaraciones de impuestos correspondientes a los meses de abril y junio de 2014.

Durante una inspección tributaria, las autoridades búlgaras comprobaron que FOTOMAG en 2016 no había abonado la totalidad el IVA declarado en concepto de adquisiciones intracomunitarias que se había calculado en las facturas remitidas a ALTI.

Posteriormente, en otra inspección a ALTI, se comprobó que dicha sociedad junto con FOTOMAG compartían contable, el cual se encargaba además de sus cuentas bancarias y de la presentación de las declaraciones del IVA, además de que la adquisición de material agrícola por FOTOMAG había sido financiada por una sociedad tercera cuyos socios eran los gerentes de FOTOMAG y ALTI y que el propio transporte del material desde el Reino Unido había sido organizado por un gerente de ALTI a través de otra sociedad.

De estos hechos se dedujo que ALTI había organizado la adquisición del material agrícola por FOTOMAG a través de una adquisición intracomunitaria para aplicar indebidamente el IVA. Además, dado que la operación entre FOTOMAG y ALTI tenía por objeto eludir la ley, en el sentido del art. 177, apartado 3, punto 2, de la Ley del IVA, ALTI debería haber sabido que FOTOMAG no iba a pagar el IVA, en el sentido de dicha disposición.

En estas circunstancias, las autoridades búlgaras declaran la responsabilidad solidaria de dicha sociedad, pero ALTI interpuso recurso administrativo alegando que faltaba el elemento subjetivo requerido en el art. 177.3 2) de la Ley del IVA. Este recurso se rechaza, se vuelve a interponer otro y se desestima debido a que consideran que ALTI y FOTOMAG tenían por objeto eludir la ley.

Posteriormente y tras varias impugnaciones el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud del artículo 177, el destinatario de una entrega sujeta al impuesto debe responder del impuesto devengado y no pagado por otra persona cuando haya ejercido el derecho a deducción del IVA soportado vinculado directa o indirectamente al IVA adeudado y no pagado, ya que tal responsabilidad solidaria se aplica cuando el destinatario sabía o debería haber sabido que no se pagaría el impuesto. Esta disposición, según el órgano jurisdiccional remitente, es conforme con el artículo 205 de la Directiva 2006/112.

En tales circunstancias se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales:

¿Deben interpretarse el art. 205 de la Directiva [2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que la responsabilidad solidaria de una persona registrada, destinataria de una entrega sujeta al impuesto, por las cuotas

del impuesto sobre el valor añadido no ingresadas por su empresa proveedora, además de la deuda tributaria principal (el impuesto sobre el valor añadido) comprende también la obligación accesorio del pago de los intereses legales girados sobre dicha deuda principal, compensatorios de la demora, calculados desde la fecha del vencimiento del plazo de ingreso hasta la adopción de la liquidación complementaria por la que se declare la responsabilidad solidaria o, en su caso, hasta la fecha del pago de la deuda?

¿Deben interpretarse el artículo 205 de la Directiva [2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 3, del [Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social], con arreglo al cual la responsabilidad de un tercero por deudas tributarias impagadas de un sujeto pasivo comprende tanto los impuestos como los intereses?

## 2. Comentario

---

Mediante las cuestiones prejudiciales se pretende examinar si el art. 205 de la Directiva 2006/112, la luz del principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona designada solidariamente responsable, en el sentido del citado artículo, está obligada a pagar, además del importe del IVA no pagado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por el deudor sobre dicho importe.

Respecto a esto se señala que al tenor del art. 205, en las situaciones contempladas en los arts. 193-200 y 202-204 de la misma Directiva, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada como responsable solidario, al pago del IVA.

Mediante estos artículos se pretende garantizar que el Tesoro Público recaude eficazmente el IVA de la persona más adecuada teniendo en cuenta la situación de que se trate, en particular, cuando las partes del contrato no están situadas en el mismo Estado miembro o bien cuando la operación sujeta al IVA se refiere a operaciones cuya especificidad exige identificar a una persona distinta de la contemplada. Por consiguiente, el art. 205 de la Directiva permite a los Estados adoptar medidas en virtud de las cuales una persona distinta queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto.

En lo referente al principio de proporcionalidad, el TJUE ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno y que causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación europea. Así pues, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario.

En estas circunstancias, el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con

el fin de garantizar la recaudación eficaz de este último debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

### 3. Fallo

---

El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, considerado a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que *no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la persona considerada solidariamente responsable, en el sentido de dicho artículo, debe pagar, además del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe, si se acredita que, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto.*



# Transferencia

La potestad sancionadora de la administración tributaria

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)



# LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

---

Antonio Martínez Lafuente

*Abogado del Estado. Doctor en Derecho*

*(España)*

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2021). La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 217-259

## SUMARIO

1. Planteamiento y aspectos generales
  - 1.1. El ejercicio de la potestad sancionadora.
  - 1.2. Concurso de leyes.
  - 1.3. Tributo y sanción
  - 1.4. Las actuaciones jurisdiccionales.
  - 1.5. La suspensión como medida cautelar
2. Principios de la potestad sancionadora.
  - 2.1. Principio de legalidad.
  - 2.2. Principio de tipicidad
  - 2.3. Principio de proporcionalidad
  - 2.4. Principio de «presunción de inocencia»
  - 2.5. Principio de prohibición de «*non bis in idem*»
  - 2.6. Principio de irretroactividad
  - 2.7. Principio de culpabilidad
3. Aspectos Procedimentales
  - 3.1. La iniciación del procedimiento sancionador y la práctica de la liquidación
  - 3.2. La duración del procedimiento sancionador

Las obligaciones de pago surgidas del proceder de la Administración Tributaria consisten en deudas tributarias y en sanciones con la misma calificación, y aunque en la actualidad tienen su origen en actuaciones separadas, la conexión entre unas y otras es del todo punto evidente y el que cuestione ante los Tribunales la procedencia de las mismas, tan importante es conocer si el acto de liquidación se ajusta a la Ley Tributaria sustantiva por la que se regula cada concepto impositivo, o si el procedimiento sancionador que suele acabar en multa pecuniaria, se ha llevado cabo con sujeción a Derecho.

A esto último, se refiere el estudio monográfico que ahora se publica sobre: «La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Doctrina Jurisprudencial»; tras enmarcar el ejercicio de dicha potestad en el Ordenamiento Jurídico, el autor pasa revista a los principios en que se apoya, que son de origen constitucional y legal, y que han sido objeto de una importante doctrina de los Tribunales de Justicia con consideraciones a alegar en el supuesto de que el procedimiento no se ajuste a los mismos.

Enmarcar la potestad sancionadora en determinados principios hace al recurrente más acompañado en su recorrido por los Tribunales de Justicia; y así se pasa revista a los principios de legalidad, de tipicidad y de proporcionalidad regulados en la Ley General Tributaria y por remisión en la Ley de Procedimiento Administrativo.

Otros principios son comunes al Derecho Penal, al tener el injusto un concepto unitario por lo que serán de aplicación la «presunción de inocencia» la prohibición del «*non bis in idem*», y el principio de irretroactividad, comunes al delito y a la infracción tributaria y que toman como referencia el art. 25 de la Constitución.

Por último es de destacar la gran importancia del principio de culpabilidad, que en todo caso ha de concurrir por no tener cabida en nuestro Ordenamiento Tributario la responsabilidad objetiva, debiendo aquella quedar probada por la Administración y por el recurrente la invocación de la cláusula de exclusión de la culpabilidad; en fin también se examina la intervención de los menores de edad en los procedimientos tributarios y las consecuencias de la pertenencia al Consejo de Administración, lo cual no sólo se ha de destacar en la imposición directa de sanciones, sino en los supuestos de responsabilidad tributaria ligados a la comisión de infracciones tributarias amén de la consideración de la propia institución de la responsabilidad tributaria inmersa en el Derecho Sancionador.

## 1. Planteamiento y aspectos generales

El art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> De entre los numerosos estudios sobre la materia, me remito a: «La potestad sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores», de Redondo Andreu, integrante de la obra «Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)». Homenaje a D. Pedro Luís Serra Contreras. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

«La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley.»<sup>2</sup>

Su desarrollo aparece en el Reglamento General del régimen sancionador tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, objeto de modificaciones posteriores; el citado procedimiento como recordó el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de julio de 2019:

«Para dar respuesta a la cuestión litigiosa, es preciso recapitular sobre las características del procedimiento sancionador tributario a fin de verificar la legalidad de la nueva previsión reglamentaria. Hay que recordar que a partir de que la Ley 58/2003, se regula el nuevo régimen sancionador tributario en su Título IV, "La potestad sancionadora", que a su vez aparece clasificado en cuatro capítulos dedicados a la regulación de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones; la clasificación de las infracciones y sanciones, y, en último lugar, el procedimiento sancionador en materia tributaria. Entre su declaración de intenciones se halla la voluntad de dotar de una regulación a "la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria", en palabras de la Exposición de Motivos de la nueva Ley, atendiendo tanto a los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como a los procedimentales, cuando estos últimos no eran regulados anteriormente por la Ley General Tributaria.

También hay que tener en cuenta que el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regula este pretendidamente innovador régimen sancionador tributario que se caracteriza, según siempre su exposición de motivos, por "la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria" y "por la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales del Derecho administrativo". Debe destacarse también que se incorporan a este reglamento las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que hasta ahora se ubicaban en el Reglamento General de Inspección de los Tributos»

El citado Real Decreto fue modificado por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, que fue anulado parcialmente por la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, que expuso:

---

2 Este último apartado remite a lo siguiente: «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado;» véase además: «La sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria. cuestiones controvertidas»; de García Freiría, en «Quincena Fiscal « n.º 21 (2018).

«Pues bien, con la nueva previsión reglamentaria impugnada en este recurso apartado 4 del art. 25 RST, se introduce una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador, a través de un pretendido supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador que, sin embargo, ni es congruente con la estructura y principios del procedimiento sancionador, tal y como se configura en la Ley General Tributaria.

En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 de la Ley General Tributaria, ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.»

Los principios reguladores de la misma en materia administrativa<sup>3</sup> nos remiten a las Leyes 39 y 40/2015, de 1 de octubre, y en particular:

- a los artículos 63 y 64 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, sobre especialidades en el inicio de los procedimientos de naturaleza sancionadora y al acuerdo de iniciación de los procedimientos de naturaleza sancionadora.
- a los artículos 25 y 31 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, sobre los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad y proporcionalidad como aspectos más importantes.

El mencionado marco normativo nos conduce al examen previo de algunas cuestiones de interés, no sin antes recordar que ha habido disposiciones que lo han completado, como la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se traspone al Ordenamiento Tributario español la Directiva 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018, sobre intercambio automático y obligatorio de información en los mecanismos transfronterizos sujetos.

En estas primeras líneas introductorias no puede desconocerse la unidad intrínseca en el ilícito; ya se trate de delitos contra la Hacienda Pública o de infracción tributaria; ello comporta que las decisiones en el ámbito de la Jurisdicción Penal no pueden reconsiderarse en el orden administrativo, especialmente en lo que concierne al sobreseimiento, pero también a la prescripción, pues se hace obtener una misma respuesta o una solución unívoca tal y como expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013, que invocando doctrina constitucional recaída sobre el particular indicó:

«Si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro Ordenamiento Jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (Sentencia Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre), y que esta negación del principio

---

3 Véase: «Manual de Derecho Administrativo Sancionador». Abogacía General del Estado. Editorial Thomson Aranzadi (2005).

de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución Española. Con gran claridad lo ha expresado la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 64/1984, de 21 de mayo, que hace superfluos más comentarios sobre el tema:

*(...) a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 de la Constitución Española. Pero, en cuanto a dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios.»*

### 1.1. El ejercicio de la potestad sancionadora.

De la numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre el particular cabe dar cuenta de lo siguiente:

«El ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, debe considerar los siguientes aspectos:

- 1.- No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria.
- 2.- El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española, no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión.
- 3.- No basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor.
- 4.- Es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, y además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.»

Y además interpretando el alcance de lo que a tal fin se dispone en el art. 211<sup>4</sup> de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2017, expuso que:

«Pues bien, tales afirmaciones, como hemos visto, no han sido desmentidas en el motivo de casación formulado, en el que, por lo demás, se sitúa el deber de motivación en el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, precepto en el que se define la estructura y menciones que debe contener la resolución final del procedimiento sancionador. Debemos advertir que la referencia en dicha norma a la determinación de la infracción cometida no debe interpretarse solamente, en un sentido puramente formal, como una exigencia de plasmación del precepto tipificador o una mención a la antijuridicidad de la conducta, sino que también incorpora el inexcusable deber de razonar el porqué de la culpabilidad, en relación con cada uno de los singulares ajustes que a juicio de la Administración fueran merecedores de sanción.»

Pero ello no excluye puedan aplicarse las presunciones como medio de prueba, pues como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016:

«También la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, recurso núm. 4134/2014, al abordar un supuesto de simulación en materia fiscal, declara lo siguiente respecto al valor de las presunciones:

Además, como se deduce de su lectura, la sentencia recurrida da suficiente cuenta de las razones que justifican su decisión sobre la consideración que merecen a la Sala de instancia los informes periciales emitidos. Por ello se ha de entender adecuadamente motivada, ya que, como bien es sabido, la exigencia de explicitar en los pronunciamientos jurisdiccionales las razones que los sustentan, como garantía del justiciable integrada en su derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva y factor de racionalidad en el ejercicio del poder, se satisface cuando los jueces dan a conocer, las razones que cimientan su fallo (Sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º, y 154/1995, FJ 3º, entre otras muchas). B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto

---

4 En cuyo apartado tercero se dispone lo siguiente: «La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.» La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, sobre el particular expuso: «A la pregunta de la Sección Primera consistente en: «Determinar si, en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1. de la Ley General Tributaria al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el art. 188.3 de la Ley General Tributaria», ha de responderse que debe concederse al contribuyente el plazo mencionado.»

cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el Tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la Sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el Tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC). En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irracionalidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba.»

## 1.2. Concurso de leyes.

El apartado décimo del artículo decimosexto del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, previó una infracción tributaria relacionada con la valoración de las operaciones vinculadas contemplándose en su apartado cuarto que:

«Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.»<sup>5</sup>

Ante la posible existencia de concurso de leyes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2018, aludió a lo siguiente:

---

<sup>5</sup> Con términos muy similares se pronuncia el art. 18,13, 3º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

«Si la que acabamos de efectuar es la que consideramos la interpretación correcta del art. 16.10.4º, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es evidente que en los casos en los que, de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no recae sobre el sujeto pasivo la obligación de documentar la operación vinculada, no puede afirmarse que exista lo que la doctrina penalista ha venido calificando como concurso aparente de normas o de leyes entre los arts. 16.10.4º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 191 de la Ley General Tributaria, a resolver aplicando algunos de los principios establecidos en el art. 8 del Código Penal.

Llegados a este punto conviene traer a colación las afirmaciones que en relación con el concurso aparente de normas o de leyes efectuamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2016. Señalamos, concretamente, en aquella ocasión –en el FD 5 A)– del pronunciamiento lo siguiente.

Ciertamente, la cuestión de la tipificación de la conducta de la entidad recurrente admitía, como señala la Sentencia de instancia, dos soluciones distintas; pero únicamente en abstracto. Porque, es indudable que estamos ante lo que se califica en el ámbito del Derecho penal como un concurso de leyes, concurso aparente, o conflicto aparente de leyes, que concurre en aquellos casos en los que un determinado supuesto de hecho es lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes. «[E]l llamado conflicto o concurso de normas –ha dicho la Sala Segunda de este Tribunal–, se produce cuando sobre un mismo supuesto de hecho recaen dos o más preceptos normativos en cuyas respectivas hipótesis es subsumible enteramente el supuesto en conflicto ». Sentencia de 22 de mayo de 2009, La posibilidad, desde una perspectiva puramente lógica, de subsumir una conducta en más de una norma, sin embargo, debe ser sólo aparente Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2000. Desde un punto de vista jurídico, porque en última instancia sólo una de las normas resulta aplicable, en la medida en que el desvalor que representa el comportamiento ilícito es abarcado íntegramente por uno de los preceptos concurrentes cuya aplicación excluye la de los demás». El «conflicto de normas –en efecto– debe resolverse con la aplicación de solo una de ellas, que excluya a las demás (razón por la que algunos hablan de aparente conflicto, ya que éste finalmente desaparece a favor de una sola norma), Sentencia de 22 de mayo de 2009.

Concurso de leyes, en fin, cuyo fundamento general, según la mejor doctrina, radica, de un lado, en la idea de que el ordenamiento jurídico es un sistema exento de contradicción, y, de otro, en el principio "*ne bis in idem*" (en este sentido, Sentencia de 22 de mayo de 2009, cit., mismo FD), esto es, en el axioma de que no se puede castigar dos veces al mismo sujeto por el mismo hecho. Garantía de no ser sometido "*a bis in idem*", que, como es sabido, a pesar de su falta de mención expresa en el art. 25.1 de la Constitución española, "integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora ( art. 25.1 CE)" (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/1997, de 4 de diciembre, FJ 3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), "dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones" (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; en parecidos términos SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 150/1991, de 4 de julio, FJ 9; 204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2) reconocidas en dicho precepto constitucio-

nal, y resulta aplicable también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador [STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a)].»

### 1.3. Tributo y sanción

---

En la actualidad ambas cuestiones están diferenciadas, si bien las consecuencias de la exigencia del tributo y de la imposición de la sanción recaen sobre la misma tipología de sujetos; es esta una cuestión sobre la que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha fijado doctrina sobre el particular; y así de la Sentencia de 6 de junio de 2014, se desprende lo siguiente:

«Frente a ello y como recuerda la sentencia recurrida, el Tribunal Supremo ha insistido en numerosas ocasiones en la diferente naturaleza de la obligación tributaria y de la sanción. La firma en conformidad de la propuesta de liquidación contenida en el Acta únicamente supone la aceptación de los hechos comprobados por la Inspección, pero en ningún caso conlleva que el obligado tributario acepte la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos y, menos aún, supone ninguna manifestación respecto al carácter culpable o no de su conducta. En este sentido, si bien el obligado tributario ha de acreditar que incurrió en un error de hecho al firmar el Acta en conformidad para desvirtuar los hechos recogidos en la misma, no existe ninguna limitación para impugnar la liquidación que derive del Acta en cuanto a sus Fundamentos de Derecho, o dicho en otros términos, en cuanto a la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos.

Una cosa es que el comprobado acepte los hechos que dan lugar a sanciones y otra bien distinta es que la firma en conformidad de las actas sea equivalente a una confesión que dispense a la Administración de la carga de destruir positivamente, por medio de una prueba de cargo suficiente y lícita, la presunción constitucional de inocencia.

No puede admitirse, por tanto, que la firma de un Acta de Conformidad suponga la aceptación por parte del obligado tributario de la interpretación de la normativa aplicable que resulte de la misma, como tampoco puede admitirse que la ausencia de alegaciones implique, igualmente, dicha aceptación.»

Los recargos a que se refiere el art. 27 de la Ley General Tributaria por «declaración» extemporánea sin requerimiento previo presentan una naturaleza «híbrida», pues le son aplicables algunas de las normas relativas a las infracciones tributarias, y así en el artículo décimo, apartado segundo, de la Ley General Tributaria se expone como ya se ha indicado que:

«No obstante las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos, tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.»

En relación con lo expuesto la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 6 de julio de 2019, expone:

«Se trata de una posición que ya hemos sostenido en anteriores sentencias, tales como la Sentencia de la Audiencia Nacional (2ª) de 30 de marzo de 2011, donde se afirma que "pese a que el recargo no es en sentido genuino una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad –que no es aquí utilizada como elemento configurador de la responsabilidad subjetiva"– confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (Rec. 2526/2011)

En nuestra Sentencia de la Audiencia Nacional (2ª) de 11 de abril de 2019, añadimos que: "Si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque desconoce la existencia de unos bienes".

La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por *mor*, insistimos, desconocimiento de los mismos) es, además, penalizada con un recargo.

La conclusión expuesta aparece reforzada si se contempla la situación del contribuyente desde la perspectiva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas.

En el caso de autos, tanto la Inspección como los órganos de revisión económico-administrativos han podido constatar –a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados por la actora– que la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino del desconocimiento de la existencia de dichos bienes. A pesar de ello, aquellos órganos han preferido dictar y confirmar –con el mayor rigor posible y sin analizar las circunstancias concurrentes– un acto administrativo de gravamen que se ha impuesto coercitivamente a un contribuyente que, precisamente en atención a las circunstancias expuestas, no tenía en modo alguno la obligación de soportar, pues –desde luego– entendemos que no le era exigible otra conducta distinta de la que efectivamente desarrolló.

La Sala debe ser coherente con sus pronunciamientos anteriores, máxime cuando se enjuicia el mismo supuesto, por lo que procede la estimación plena de la demanda.»

#### 1.4. Las actuaciones jurisdiccionales.

El principio rector del ámbito en que nos encontramos significa que es la Administración Tributaria la que sanciona, correspondiendo a los Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo, conforme a su Ley Reguladora, enjuiciar la actuación a Derecho de la sanción tributaria impuesta; en todo caso los Tribunales de dicho orden no sancionan sino que revisan lo actuado, confirmándolo o anulándolo; por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, pudo exponer:

«En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por las Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008, 'en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la Ley General Tributaria corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad'. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que "una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo".

(Sentencia Tribunal Constitucional 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, Sentencias Tribunal Constitucional 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3) (FD Sexto) [en idénticos términos, Sentencias de 15 de enero de 2009, cit., FFDD Duodécimo y Decimotercero, respectivamente; y de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto c)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre *la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 de la Constitución Española causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso*.

La razón estriba en que no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el "*ius puniendi*" del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, condenen al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 Constitución Española (Sentencia Tribunal Constitucional 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3; en el mismo sentido, entre otras,

Sentencias Tribunal Constitucional 89/1995, de 6 de junio 7/1998, de 13 de enero, FJ 3; 35/2006, de 13 de febrero, FJ 4)»

Esta doctrina se extiende a la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos, completen la motivación pues como reconoce la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2019:

«Y es así que del acuerdo aportado de 18 de agosto de 2010, que contiene una motivación escueta, no puede deducirse que sea suficiente, pues de la mera lectura de un párrafo no se deducen los fundamentos de la sanción impuesta, ni en su elemento objetivo como subjetivo, indicando tan sólo que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, y que no tuvo lugar una interpretación razonable de la norma, lo que de por sí resulta insuficiente para confirmar la sanción, al no alcanzar el parámetro mínimo que permita conocer a la recurrente las razones por las que fue sancionada, no bastando con indicar los tribunales económico-administrativos con que la conducta es negligente como indica el Tribunal Económico Administrativo Regional, y además, el Tribunal Económico Administrativo Central, pretenda suplir la falta de motivación del acuerdo sancionador, como ha expresado reiterada Jurisprudencia, añadiendo nuevas consideraciones.»

Y además y como recordó la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de mayo de 2017.

«En lo tocante, en segundo lugar, al control del juez que conoce de un recurso interpuesto por un administrado contra la sanción que se le ha impuesto sobre la base de una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad requerida para tramitar la solicitud de información de la autoridad requirente, tal control puede no sólo tener por objeto la proporcionalidad de la sanción y dar lugar eventualmente a una modificación de ésta, sino también afectar a la legalidad de esa decisión de requerimiento, tal como se desprende de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial.

A este respecto, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información (véanse, en este sentido, las Sentencias de 4 de junio de 2013 y de 23 de octubre de 2014 (CA Unitrandig, C-437/13, EU:C:2014:2318, apartado 20).»

Por último y en relación con este epígrafe, recordemos que según lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de mayo de 2014:

«A lo anterior debe añadirse que, según un muy asentado criterio jurisprudencial [véanse, por todas, las Sentencias de 29 de noviembre de 2010 (casación 5250/07, FJ 3 o), 16 de diciembre de 2010 (casación 3056/07, FJ 4 o) y 17 de septiembre de 2012 (casación 6497/10, FJ 3º)], la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad constituye, a veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [entre otras, Sentencias de 15 de enero de 2009 (casación 4744/04, FJ 11º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 12º), 8 de octubre de 2008 (casación 6220/04, FJ 4º), 9 de febrero de 2005 (casación 2372/02, FJ 4º), 25 de noviembre de 2003 (casación 1886/00, FJ 6º), 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º), 29 de octubre de 1999 (casación 1411/95, FJ 2º) y 21 de abril de 1999 (casación 5708/94, FJ 1º)].

Sólo cabría introducirnos en ese ámbito si, como no es el caso, estuviéramos ante uno de esos supuestos tasados (valoración arbitraria, irrazonable o ilógica de la prueba) o si, como tampoco lo es, se achacase a la sentencia la falta de motivación de la simple negligencia que el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, en definitiva, el artículo 25 de la Constitución española, exigen para que puedan imponerse sanciones [por todas, véase la sentencia de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ40)]».

## 1.5. La suspensión como medida cautelar

Procede, por último, dar cuenta de lo que se expone en el epígrafe y que fue objeto de un mayor desarrollo argumental por nuestra parte;<sup>6</sup> el Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2018, expuso lo siguiente:

«Una vez hechas estas consideraciones, la adopción de la medida y la exigencia de garantía, en su caso, han de realizarse ponderando las circunstancias concurrentes. Y en este caso, la Sala estima que procede acordar la medida cautelar teniendo en cuenta el importe a que asciende la sanción, y que la Abogacía del Estado no se opone a su adopción, aún con carácter subsidiario y siempre que se garantice su importe suficientemente y valorando los intereses en conflicto, no apreciándose, en particular, la posibilidad de que se cause una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, la Sala estima que procede acceder a la suspensión interesada, siempre y cuando se preste la correspondiente garantía, sin la cual la medida no podrá desplegar efectos, por el importe de la sanción más los intereses que la suspensión pudiera generar, para lo que se otorga un plazo de tres meses. Pues examinando los activos que constan en la declaración de la sociedad, la Sala entiende que puede prestar garantía para cubrir la cuantía de la sanción cuya suspensión se suspende.»

Además se suscitó ante el Tribunal Supremo la siguiente cuestión interpretativa:

«Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración Tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable '*ratione temporis*' [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo»

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020, al resolver el Recurso de Casación llegó a las siguientes conclusiones:

---

6 Me remito a lo que expuse en «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». «Impuestos». Editorial La Ley n.º 10 (2014).

«1. El artículo 233.8 de la Ley General Tributaria –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2. La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial.

3. Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 de la Ley General Tributaria no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

4. Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 de la Ley General Tributaria la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga *sub iudice* la decisión cautelar sobre lo pedido.

5. Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla.

6. En tales circunstancias, el período voluntario –artículo 62 de la Ley General Tributaria–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución.

7. La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la consiguiente imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia ( art. 167.3.a) de la Ley General Tributaria) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello.»

## 2. Principios de la potestad sancionadora.

---

Siguiendo con el análisis de lo que se expone en el ya citado artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, damos cuenta de lo que a continuación sigue:

### 2.1. Principio de legalidad.

---

Es doctrina del Tribunal Constitucional<sup>7</sup> que el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 de la Constitución Española incorpora la regla «*nullum crimen nulla poena sine lege*» extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, que comprende una doble garantía. La primera, de orden material y de alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, que refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda es de carácter formal, y se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 de la Constitución Española es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora (Sentencias Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo, FJ 7 60/2000, de 2 de marzo, FJ 3. 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4: y 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3). A este respecto es preciso reiterar que en el contexto de las infracciones y sanciones administrativas el alcance de la reserva de ley no puede ser tan riguroso como lo es por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad (Sentencia Tribunal Constitucional 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). En todo caso, el art. 25.1 CE exige la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal habida cuenta del carácter excep-

---

7 Sentencias 52/2003, de 17 de marzo, 161/2003, de 15 de septiembre, 150/2015 de 6 de julio y 146/2015 de 25 de junio, entre otras; véase: «La protección de los derechos fundamentales ante la aparición de sanciones tributarias: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias», de Martínez Lago en la obra colectiva: «Derechos fundamentales y Ordenamiento Tributario» (2010); y en cuanto a la impugnación de las sanciones la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, expuso: «Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE –tutela judicial efectiva sin indefensión– comporta el correlativo deber de los Tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta.»

cional que presentan los poderes sancionatorios en manos de la Administración (Sentencias Tribunal Constitucional 3/1988, de 21 de enero, FJ 9, y 305/1993, de 25 de octubre, FJ 3). De ahí que la reserva de Ley en este ámbito tendría una eficacia relativa o limitada (Sentencia Tribunal Constitucional 177/1992, de 2 de noviembre, FJ 2), que no excluye la colaboración reglamentaria<sup>8</sup> en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, pero sí que tales remisiones hicieran posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (Sentencias Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio, FJ 4)».

## 2.2. Principio de tipicidad

---

Este principio supone la necesidad de que, para que un comportamiento determinado pueda ser sancionado sea exigible que la conducta realizada pueda integrarse o subsumirse, sin analogía «*in malam partem*» alguna, en un tipo previamente descrito y en que se cumplan, por otra parte, todos los elementos integrantes del mismo. En otras palabras, la exigencia de la salvaguarda del principio de tipicidad supone tanto como desplazar del ámbito sancionador todas aquellas conductas que no sean incardinables en la previsión de la norma y aun a pesar de su aparente antijuridicidad en relación con los propios límites del tipo. Es pues desde esta perspectiva desde la que ha de acometerse el análisis, pues la coincidencia de una conducta con el supuesto de hecho de una norma tipificante es una condición esencial de los hechos determinantes de la sanción, de modo que su inexistencia provoca indefectiblemente la legalidad de la resolución en que la misma sea de observar.

A ello se refiere el art. 27 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, a la que se remite el art. 178 de la Ley General Tributaria, que dispone:

«Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico previstas como tales infracciones por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local, en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril»

Y con referencia específica al ámbito en que nos encontramos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011, expuso:

«En efecto, como ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio de tipicidad obliga a la Administración a identificar, no sólo de forma suficiente, sino también correcta la norma específica en la que se subsumen los hechos que se imputan al sujeto infractor, de manera que el órgano judicial, con el objeto de mantener la sanción impuesta, no puede encajar los hechos en otro tipo infractor distinto al identificado por la Administración [Sentencias Tribunal Constitucional 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 4; 195/2005, de 18 de julio, FJ 5, "*in fine*"; 77/2006, de 13 de marzo, FJ Único; y 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4].

---

<sup>8</sup> Sobre la colaboración reglamentaria en la tipificación de las infracciones en materia tributaria, véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2013, de 11 de julio; me referí a la misma en «La Reserva de Ley en materia sancionadora tributaria», integrante de mi monografía: «Reserva de Ley en materia tributaria y sancionadora». Cuadernos de Derecho Registral (2019),

En este sentido, por ejemplo, la Sentencia Tribunal Constitucional 161/2003, de 15 de septiembre, dejaba muy claro que " es a la Administración a la que está atribuida la competencia sancionadora ", correspondiendo únicamente a los órganos judiciales "controlar la legalidad del ejercicio de esas competencias por la Administración ". De este modo —proseguía—, "[n]o es función de los jueces y tribunales reconstruir la sanción impuesta por la Administración sin fundamento legal expreso o razonablemente deducible mediante la búsqueda de oficio de preceptos legales bajo los que puedan subsumirse los hechos declarados probados por la Administración. En el ámbito administrativo sancionador corresponde a la Administración, según el Derecho vigente, la completa realización del primer proceso de aplicación de la norma (que debe ser reconducible a una con rango de ley que cumpla con las exigencias materiales del art. 25.1 Constitución Española), lo que implica la completa realización del denominado silogismo de determinación de la consecuencia jurídica: constatación de los hechos, interpretación del supuesto de hecho de la norma, subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo y determinación de la consecuencia jurídica. El órgano judicial puede controlar posteriormente la corrección de ese proceso realizado por la Administración, pero no puede llevar a cabo por sí mismo la subsunción bajo preceptos legales encontrados por él, y que la Administración no había identificado expresa o tácitamente, con el objeto de mantener la sanción impuesta tras su declaración de conformidad a Derecho. De esta forma, el juez no revisaría la legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora sino que, más bien, lo completaría " (FJ 3; reproducen parcialmente esta doctrina los AATC 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; 250/2004, de 12 de julio, FJ 3; y 251/2004, de 12 de julio, FJ 6). Y, en la misma línea, en la posterior Sentencia Tribunal Constitucional 297/2005, de 21 de noviembre, señaló que " el principio de tipicidad exige que la Administración sancionadora precise de manera suficiente y correcta, a la hora de dictar cada acto sancionador, cuál es el tipo infractor con base en el que se impone la sanción, sin que corresponda a los órganos de la jurisdicción ordinaria ni a este Tribunal buscar una cobertura legal al tipo infractor o, mucho menos, encontrar un tipo sancionador alternativo al aplicado de manera eventualmente incorrecta por la Administración sancionadora ", por lo que no resultaba " posible sustituir el tipo sancionador aplicado " por el órgano de la Administración competente " por ningún otro descubierto por este Tribunal" (FJ 8; en el mismo sentido, Sentencia Tribunal Constitucional 77/2006, de 13 de marzo (FJ Único).»<sup>9</sup>

---

9 El Tribunal Constitucional en Sentencia 218/2005, de 12 de septiembre, expuso: «A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 218/2005, de 12 de septiembre, considera que el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la pre-determinación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él «*ex novo*» con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita (...). En definitiva, la Sentencia impugnada, en cuanto sustenta y proporciona cobertura a la sanción impuesta por la Administración en un precepto diferente al aplicado por ésta, vulneró el principio de legalidad sancionadora garantizado en el art. 25.1 de la Constitución Española»

### 2.3. Principio de proporcionalidad

---

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ha destacado el limitado alcance de dicho principio pues es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente Ley General Tributaria de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva « para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas Sentencias Tribunal Constitucional 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a « los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 Constitución Española (Sentencia Tribunal Constitucional 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, «*in fine*»). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » (Sentencia Tribunal Constitucional 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, «*in fine*») y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir », « será imputable al legislador y no al Juez » (Sentencia Tribunal Constitucional 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, «*in fine*»). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones

posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero —y es aquí donde queremos poner el acento—, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la Ley General Tributaria de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la Ley General Tributaria de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada » no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior Ley General Tributaria de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considerando la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.<sup>10</sup>

El citado principio es analizado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2018, que en relación con una sanción tributaria impuesta por infracción de los deberes de información expuso:

«En segundo lugar hemos de detenernos en considerar si las resoluciones cuestionadas salvaguardaron, como resultaba obligado, el principio de proporcionalidad al imponer la concreta sanción que conocemos. No resultaría ocioso recordar que el principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, un papel capital y ello no sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la Ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas en nuestro ordenamiento, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de sanciones muy diversas y que se mueven en márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar, en la práctica, de cuantía y período extraordinaria-

---

10 Así lo expone el Profesor Martín Queralt, en la Decimonovena Edición (2018) de su obra «Ley General Tributaria y normas complementarias. «Editorial Tecnos».(2018).

mente diversos. El principio de proporcionalidad impone que al no ser la actividad sancionadora de la Administración una actividad discrecional, sino una actividad típicamente jurídica o de aplicación de las normas, los factores que han de presidir su aplicación estén en función de lo que disponga el Ordenamiento Jurídico en cada sector en particular y, muy especialmente, en las circunstancias concurrentes.»

Al margen de lo expuesto, daremos cuenta de otras cuestiones:

### 2.3.1. El alcance del principio en el Derecho Europeo

Aun cuando no se refiere al ámbito tributario sí suele hacerse mención de ello por la doctrina<sup>11</sup> y en tal sentido aludimos a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de mayo de 2018, dictada en el asunto C-190, por la que resolviendo una cuestión prejudicial suscitada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, declaró que la regulación de las sanciones en la normativa española y que traen causa en la Directiva 91/308/CEE de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, es contraria al principio de proporcionalidad, por ser excesivamente gravosa.<sup>12</sup>

### 2.3.2. Otro significado del principio

La jurisprudencia Suprema también se ha ocupado del citado principio y lo hace en relación con la escisión y la atribución de bienes en proporción del capital de la sociedad escindida, y que afectaba a la inaplicación del régimen especial, así como a las sanciones tributarias derivadas de ello; y así de las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2014 y 27 de mayo de 2015, se desprende lo siguiente:

«En primer lugar, hemos de analizar la falta de proporcionalidad, que, si bien no centra el debate, es uno de los requisitos legalmente exigidos. Como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo requiere, para cumplir con el requisito de la proporcionalidad, que esta lo sea tanto cuantitativa como cualitativa –salvo, en este último caso–, que existiese una rama de actividad preexistente. De los hechos anteriormente expuestos se desprende que concorre la proporcionalidad cuantitativa, ya que los socios han recibido participaciones por el mismo valor económico que les correspondían en la escindida, pero esa proporción no se respeta en las beneficiarias de la escisión, pues sus participaciones en ellas no son proporcionales. Hemos de concluir que el requisito de la

11 Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014; véase: «Proporcionalidad de las sanciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido,» del Profesor De Miguel Canuto, en «Quincena Fiscal» n.º 19 (2020); Véase asimismo: «Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad»; de Sánchez Huete y Pérez Tena, en «Quincena Fiscal» n.º 1 (2021).

12 Complemento de las anteriores es la Directiva 2018/1673, de 23 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho Penal.

proporcionalidad, en el doble aspecto declarado por el Alto Tribunal, no concurrir, pues falta el elemento cualitativo.

Los motivos económicos válidos vienen referidos a la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación (artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE) Estos motivos económicos válidos son de carácter objetivo, en la medida en que justifican la racionalización o reestructuración empresarial desde criterios económicos. Las recurrentes no han explicado en que consiste esa reestructuración y racionalización de la actividad económica, ni en su demanda ni en vía económica administrativa ni ante la Administración Tributaria. En realidad, la operación que contemplamos no constituye una reestructuración empresarial, sino la división de un patrimonio empresarial ente los socios, a fin de que cada una de ellos pueda desarrollar la actividad que considere oportuna desde sus criterios empresariales. Esta división del patrimonio ni encuentra base legal ni ha sido considerada por la jurisprudencia como una operación de reestructuración y racionalización empresarial.

La Administración considera que es de aplicación el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.<sup>13</sup>

Las recurrentes se han acogido a un régimen fiscal que no contempla la operación que han realizado, ya que no puede apreciarse un motivo económico que objetivamente sea el contemplado por la norma aplicada en una operación de reparto de patrimonio como consecuencia de las malas relaciones entre los socios.

No olvidemos que la operación que examinamos se acoge a un régimen especial que difiere el gravamen de las plusvalías generadas por dicha operación a un momento futuro, por ello, si la finalidad de la operación no es una reestructuración empresarial tendente a racionalizar la actividad que se desarrolla, ello lleva ineludiblemente a una elusión fiscal, pues se aprovecha un régimen fiscal ventajoso previsto para una determinada finalidad, cuando tal finalidad no con-

---

13 Sobre el principio de proporcionalidad, se ha de pronunciar el Tribunal de Justicia en relación con la desmesurada sanción procedente de la presentación tardía del Modelo 720, procedente de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, reguladora de la declaración tributaria especial sobre bienes y derechos en el exterior, y que dio origen a la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; previendo la decisión que procede derivar de la justicia europea, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de 6 de junio de 2017, concluye en los siguientes términos: «La regularización voluntaria de la obligación tributaria principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la Ley General Tributaria.»

curre. Como hemos dicho, la operación supone una transmisión de patrimonios entre los socios, y, en ningún caso, una reestructuración empresarial.

Sin embargo, esta doctrina se ha matizado en recientes sentencia, entre las que podemos citar, la de 13 de diciembre de 2016, en la que se expone:

«Ante estas circunstancias, que llevan a la Inspección a considerar que se estaba ante un supuesto de simulación relativa, no resultaba automática la aplicación de la doctrina jurisprudencial que tiene en cuenta la Sala de instancia, como vino a reconocer la propia Sentencia de 16 de enero de 2014, al precisar no obstante la estimación del motivo, siguiendo la doctrina expuesta en la Sentencia de 3 de julio de 2012, que afectaba a una operación de escisión parcial, que todo ello era sin perjuicio de que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pueda imponer solución distinta". Todo ello explica que en la reciente sentencia de 23 de mayo de 2016, la Sala estimase el recurso de casación 4133/2014, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de noviembre de 2014, confirmando la imposición de sanción en relación con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, por una operación de aportación no dineraria de activos con deudas no expresamente contraídas, para financiar la adquisición o funcionamiento de los bienes transmitidos, al considerarse que no tenía amparo en el régimen de diferimiento contemplado en el capítulo VIII del título VIII del Texto Refundido del Impuesto, no habiéndose realizado, por otra parte, por motivos económicos válidos».

El Tribunal Económico Administrativo Central señala que en este punto que el motivo de la regularización no es únicamente la aplicación de la cláusula antialusión del artículo 96.2 del TRLIS, ya que como no nos encontramos ante la escisión de ramas de actividad, no es posible la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

## 2.4. Principio de «presunción de inocencia»

Este principio va ligado a otros y en particular al de la necesaria y probada culpabilidad o si se prefiere a la inexistencia de responsabilidad objetiva, a la que nos referimos más adelante; consecuencia de lo anterior es que, como ya hemos anticipado, abordamos directamente si la resolución administrativa vulneró o no el derecho fundamental a la presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE, pues desde la Sentencia Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos declarado la aplicabilidad a las sanciones administrativas, no sólo de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 de la Constitución Española (considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado), sino que también hemos proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 de la Constitución Española; no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la

base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la Constitución Española. En particular, respecto del derecho a la presunción de inocencia, este Tribunal ha declarado con reiteración que «rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador, garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad» (por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993, de 18 de diciembre, dictada en el Recurso de Inconstitucionalidad relativo a la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, de protección de la seguridad ciudadana, aplicada en el procedimiento administrativo sancionador aquí sometido a enjuiciamiento).

Con referencia especial al ámbito tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, expuso:

«Además, en lo que aquí interesa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que ‘el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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’. Y también proclama que “en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, ya que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad”».

Y más adelante la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2017, precisó:

«Es la Administración la que debe motivar, fundar y probar la culpabilidad, debiendo aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora; y para apreciar si se actuó con el grado mínimo de culpabilidad imprescindible para sancionar la simple negligencia la Sala de instancia sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el órgano competente para sancionar hizo derivar la culpabilidad.

En el presente caso el obligado tributario efectuó alegaciones encaminadas a poner de manifiesto que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, es lo cierto que el rechazo de su criterio no nos puede llevar sin más a estimar la existencia de la infracción. Por otra parte la referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley Tributaria ( arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de

la Ley 58/2003), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 de la Constitución Española (véase, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008, cit, FD Cuarto).»

## 2.5. Principio de prohibición de «non bis in idem»

En relación con el citado principio, el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de noviembre de 2020, hizo extensiva la prohibición de «non bis in idem»<sup>14</sup> a lo previsto en el art. 180, apartado primero, de la Ley General Tributaria a cuyo tenor:

«Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.»

Pero, y en todo caso, no puede traerse a colación dicho principio cuando las infracciones tributarias son distintas por estar basadas en presupuestos de hecho diferentes; en efecto no hay un mismo fundamento o interés jurídico en el comportamiento base de la infracción de dejar de ingresar [artículo 191.1 de la Ley General Tributaria 2003] y en el comportamiento base de la infracción por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación ( artículo 201.1 de la Ley General Tributaria).

No lo hay por lo siguiente:

- «Hay unas infracciones tributarias en las que el elemento típico esencial del ilícito es el comportamiento de dejar de ingresar ( art. 191.1 de la Ley General Tributaria); y, por ello, a lo que van dirigidas es a asegurar la obligación individual de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que corresponde al infractor por imperativo de lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española.
- Mientras que hay otro grupo de infracciones tributarias que tipifican como ilícito el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación ( art. 201 de la Ley General Tributaria), cuyo fin es castigar comportamientos que producen el resultado de evitar u obstaculizar la actividad de comprobación de la Administración tributaria respecto de la totalidad de los actos de un contribuyente que tienen trascendencia tributaria; esto es, castigan las conductas que dificultan esa comprobación administrativa tanto respecto de las obligaciones tributarias del infractor como respecto de las obligaciones tributarias que corresponden a las terceras personas con las que ese infractor se relaciona.»

---

14 El «non bis in idem» y las sanciones tributarias y de prevención de blanqueo»; del Profesor Sánchez Huete, en «Quincena Fiscal» n.º 12 (2019); «El principio «non bis in idem» en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; de Barciela Pérez, en «Quincena Fiscal», n.º 6 (2019, así como «Metodología deconstructiva del «non bis in idem» en materia de IVA», del Profesor De Miguel Canuto en «Quincena Fiscal» n.º 17 (2020).

Sobre la duplicidad compatible con la responsabilidad tributaria y con otros supuestos de infracción tributaria se ha ocupado la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020, en los siguientes términos:

«A la luz de los argumentos expuestos, y en respuesta expresa a la cuestión casacional objetiva planteada, no podemos sino concluir que cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Según ha quedado expuesto, en tanto que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 de la Ley General Tributaria y 201.3 de la Ley General Tributaria responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses directos inmediatos que cada precepto aspira a proteger, y, en consecuencia, puede afirmarse que existe entre ellos un concurso ideal medial de infracciones –y no un concurso aparente de normas–, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio '*non bis in idem*' tutelado por el art. 25.1 de la Constitución Española.

Y, en fin, la doble represión por la que se nos pregunta tampoco contraviene la manifestación concreta del "*non bis in idem*" –el denominado principio de inherencia– reconocida en el art. 180.2 de la Ley General Tributaria [en la redacción vigente "*ratione temporis*", hoy contenida en el artículo 180.1) de la Ley General Tributaria, en tanto que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria no opera –ni expresa ni implícitamente– como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 de la Ley General Tributaria (a diferencia de lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria) o de –graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos–.»

Y con referencia a la retenciones tributarias no practicadas la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, expuso:

«Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si es posible sancionar al retenedor que no ha ingresado las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando la cuota de la liquidación girada por la Administración en concepto de retenciones es cero; y, a tal fin, establecer a los efectos punitivos del artículo 191 de la Ley General Tributaria cuál es la base de la sanción cuando la cuota de la liquidación girada es cero.

La respuesta a dicha cuestión debe ser que sí es posible sancionar al retenedor que no ha ingresado las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando la cuota de la liquidación girada por la Administración en concepto de retenciones es cero, siendo la base de la sanción, a los efectos punitivos del artículo 191 de la Ley General Tributaria, las retenciones no practicadas que debieran haberse realizado".»

## 2.6. Principio de irretroactividad

Las normas sancionadoras no puede aplicarse a los hechos anteriores, cuando no existía previsión al respecto; y de modo sincrónico la norma posterior más favorable es de aplicación a los hechos incurso en infracción tributaria acaecidos con anterioridad; el Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de enero de 2010, examinó ambas cuestiones indicando que:

«Esta Sala, con base en el art. 25 de la Constitución, tiene declarado en su Sentencia de 20 de febrero de 2007 (Rec. 6422/2001) y repetido en las de 10 de mayo y 21 de junio de 2007 (Rec. 63/2002 y 5483/2002). 27 de junio de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 119/2004) y 22 de enero de 2009 (Rec. 7117/2004), que el precepto aplicable a una infracción administrativa es la ley que está vigente en el momento de la comisión de infracción, habiéndose positivizado este criterio, para todas las infracciones administrativas en el nivel de la legislación ordinaria, por el art. 128.1 de la Ley 30/1992, según el cual serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyen infracción administrativa.

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, razonando 'a sensu' contrario a partir de la prohibición de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables, plasmada en el art. 9.3 de la Constitución, ha elaborado el principio de la retroactividad de las leyes sancionadoras posteriores no favorables, criterio hoy asumido, a nivel general, por el art. 128.2 de la Ley 30/1992, según el cual las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor.»

En la actualidad el art. 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público dispone que :

«1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.

2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.»

Y en relación con lo anterior ha de examinarse si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad en la prescripción y si será preceptiva en aquellos casos en que resulte favorable

Por el contrario, si sólo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo; así, el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 83/1989, de 10 de mayo; 157/1990, de 18 de octubre; 12/1991, de 28 de enero; 62/2001, de 17 de marzo, y 63/2005, de 14 de marzo, mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material.

También lo viene constantemente declarando así la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias, entre las que basta citar las de 10 de marzo de 1993, 12 de febrero de 2002, 19 de noviembre de 2003 y 30 de marzo de 2004.

## 2.7. Principio de culpabilidad

---

Este principio quiere significar que la misma ha de concurrir en el presunto infractor y que la culpabilidad ha de quedar probada por la Administración Tributaria; dicho de otra forma no existe un sistema de responsabilidad objetiva.

### 2.7.1. Doctrina constitucional

La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, expuso que:

«No existe... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere. En el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la Sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado.»<sup>15</sup>

---

15 Sobre dicha Sentencia, véase: «Los principios constitucionales del procedimiento sancionador tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional», de Moreno Fernández, en «Tratado sobre la Ley General Tributaria». Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Editorial Thomson-Aranzadi. Volumen I (2010),

## 2.7.2. Doctrina del Tribunal Supremo

La misma aparece reflejada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 2017, que expuso lo siguiente:

«A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española y expresamente establecida en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en Sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la Sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en Sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva míni-

mamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora.»

Además 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 General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular» el vigente artículo 179.2.d)<sup>16</sup> de la Ley General Tributaria de 2003 dice «entre otros supuestos», uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; 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, y es que, como ha señalado esta Sección, «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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

---

16 Véase además la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio.

culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 de la Ley General Tributaria (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice ["entre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; 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] [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, "*in fine*"; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto][FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005) FD Octavo].»

La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y el Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. Sentencias Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º).

### 2.7.3. Las circunstancias personales del presunto infractor

Además de lo ya expuesto es doctrina jurisprudencial que la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias y en particular la apreciación de aquella, no puede basarse en las circunstancias personales del presunto infractor; y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2016, expone:

«En efecto, es reiterada jurisprudencia de la Sala que no resulta admisible basar la apreciación de culpabilidad en el hecho de que, el inculpado sea sin

duda conocedor de las obligaciones que corresponden a una empresa dedicada a la construcción, incluidas las relativas a la aplicación de los impuestos, pues es doctrina reiterada de la Sala que lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 de la Constitución Española [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008, es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus 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– si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» Sentencia de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto, de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FD9 y 29 de octubre de 1999 ( rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo] (Sentencia Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2009, rec. de cas. 5831/2005, entre otras muchas).»

#### 2.7.4. Aspectos particulares relacionados con el principio de culpabilidad

En relación con la culpabilidad, cabe traer a colación algunas cuestiones que son reconducibles a lo ya expuesto; y así y sin ánimo exhaustivo, cabe hacer referencia a lo siguiente:

##### 2.7.4.1. Ha de probarse la culpabilidad y no la inocencia

Este principio es del todo punto obvio pues es a la Administración Tributaria a quien compete acreditar la culpabilidad del infractor; así lo recuerda la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2021.

«La base de la argumentación de la demanda es la ausencia de culpabilidad, bien porque no se haya motivado convenientemente, bien por haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma. Aduce, en esencia, que la sociedad actuó amparada en una interpretación razonable del artículo 108.3 del Real Decreto 4/2004, que la exime de responsabilidad por infracción tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, interpretación que se ha venido defendiendo de forma fundada en todos los recursos interpuestos hasta ahora por la recurrente, y por el resto de sociedades afectadas, con independencia de que finalmente los Tribunales de Justicia hayan confirmado la tesis de la Inspección tributaria, por lo que el presente recurso debe ser estimado.

Todas las Sentencias (firmes), que han fiscalizado la regularización de todas las empresas del considerado Grupo, han sido uniformes al considerar que no

se acreditó el elemento subjetivo de la culpabilidad, con un razonamiento común, que se compendia en esta expresión: *«En definitiva, la resolución sancionadora carece de auténtica motivación al no aportar datos que avalen sus conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor demostrar su inocencia, de manera que no está acreditada la concurrencia del indispensable elemento subjetivo para imponer la sanción que por ello tiene que ser anulada y dejada sin efecto.»*

#### 2.7.4.2. Aspectos particulares relacionados con el principio de culpabilidad

El artículo 44 de la Ley General Tributaria concede capacidad de obrar en el orden tributario a los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de actividades cuyo ejercicio les está permitido por el Ordenamiento Jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad; cuestión distinta es si tienen capacidad infractora; la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021, analizó el supuesto de responsabilidad tributaria a que se refiere el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre<sup>17</sup> dando su parecer en los siguientes términos:

«No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido– ni tampoco la del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí–, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 del Código Civil) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte

<sup>17</sup> Me remito a mi monografía: «Prescripción y responsabilidad tributaria en la Jurisprudencia». «Claves Prácticas Francis Lefebvre» (2020).

que es preciso, como requisito de validez «*ad solemnitatem*», la intervención de un fedatario público, el Notario, obligado por la ley y por el Reglamento Notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.»

### 2.7.4.3. Integrantes del Consejo de Administración

Su responsabilidad no se excluye por el hecho de que exista un Consejero Delegado, por enfermedad o por los escasos conocimientos en materia tributaria del considerado infractor; en tal sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2019, expuso:

«Tras las comprobaciones oportunas la deudora principal dejó de ingresar la totalidad o parte de la deuda dentro de los plazos reglamentariamente señalados y en la resolución sancionadora se explica que el obligado tributario no tuvo el cuidado y la diligencia exigida, como empresario cometiendo una infracción grave dentro del ámbito tributario, sin que quepa apreciar causa alguna de exención de responsabilidad por el hecho de que hubiera otras personas en el Consejo de Administración o apoderadas, pues las obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades vienen establecidas de manera clara en la Ley de Sociedades Limitada.

Es obvio, que por parte del actor ha existido, en el momento en que se cometieron las irregularidades tributarias, una absoluta inactividad, pero esa inactividad tampoco puede servir como justificación al incumplimiento de sus obligaciones, pues esta pasividad ha permitido que se hayan cometido las infracciones tributarias. La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 noviembre 2015 señala que: «*La comisión del ilícito tributario por la mercantil implica inexorablemente un incumplimiento de la conducta exigible a todo administrador, teniendo en cuenta su obligación «in vigilando», añadiendo que en los supuestos como el que nos ocupa, en donde el órgano de administración se ejerce de forma colegiada, la responsabilidad de cada miembro del Consejo pueda ser diversa, lo que no puede apreciarse si desconocen los acuerdos tomados y el sentido del voto (en este punto se hace referencia a los esfuerzos realizados por el recurrente durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo para traer a los autos el libro de actas del consejo de administración de la sociedad).*»

En definitiva, la obligación del recurrente como miembro del Consejo de Administración al que pertenecía en el momento de cometerse las infracciones tributarias, y del que no había cesado a pesar de su enfermedad o sus escasos conocimientos empresariales, era vigilar que las obligaciones eran cumplidas por las personas a quienes se había encomendado esa función.»

### 2.7.4.4. Extinción por fallecimiento

Aunque no afecta a la culpabilidad, sí guarda conexión con los aspectos subjetivos de la temática que nos ocupa, lo dispuesto en el art. 189 de la Ley General Tributaria, referente a la extinción de la responsabilidad derivada de las infrac-

ciones tributarias<sup>18</sup> por el fallecimiento del infractor; pese a la claridad del precepto<sup>19</sup> la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2020, expuso:

«Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«[...] Determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza»

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, ha de ser que, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la Ley.»

#### 2.7.4.5. El concurso de acreedores

Sin perjuicio de los efectos suspensivos derivados de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio<sup>20</sup> la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2021, precisó que:

«Tampoco se aprecia en qué medida la situación económica y financiera de la entidad, que terminó llevándola a la situación de concurso, pudo incidir en la conducta por la que ha sido sancionada hasta el punto de excluir la culpabilidad de la misma. La recurrente alude únicamente a este hecho pero no aporta razón concreta alguna, a partir de ese contexto más general, que pueda ser objeto de valoración a los efectos que estamos examinando. No pudiendo derivarse, sin otro apoyo argumental, que la situación de la empresa a la que nos referimos

18 Me ocupé del tema en: «Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias». «Revista Española de Derecho Financiero» números 47/48 (1985); así como en: «La extinción de las sanciones tributarias», «Crónica Tributaria» n.º 53 (1985).

19 Guarda conexión con lo expuesto y con lo dispuesto en el artículo 130, apartado segundo del Código Penal, lo expuesto por el Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2019, según el cual la Entidad absorbente:» basa principalmente su decisión la Sala en que el Banco Santander/no puede «heredar» la posible responsabilidad penal que quedó extinguida, ya que la fusión por absorción no fue una modificación estructural voluntaria, sino un cambio estructural forzoso, dictado por las autoridades públicas en el ejercicio de potestades públicas de intervención. Admitir la traslación automática de la responsabilidad penal a sujetos que ninguna intervención han tenido en los hechos con relevancia penal, implica una renuncia a los principios de personalidad de las penas y de la responsabilidad penal como manifestaciones fundamentales del principio de culpabilidad; en el caso, lo adecuado hubiera sido articular un mecanismo para dejar sin efecto las operaciones mercantiles, retro trayendo las situaciones, y permitiendo la sanción penal de las entidades infractoras. No se puede trasladar al Banco Santander la responsabilidad penal por hechos ajenos en los que ninguna intervención ni dolosa, ni culposa tuvo, porque ello también sería contrario al sistema penal de autorresponsabilidad»

20 Véase: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», de Pérez-Crespo Payá, integrante de la obra: «Estudios sobre la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre,» en Homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

dispensara a la misma de actuar en la forma indicada en el acuerdo sancionador.»

#### 2.7.4.6. La intervención de un asesor fiscal

No es excluyente de la responsabilidad y de su imputación al infractor el hecho de haber contratado o solicitado la intervención de un asesor fiscal<sup>21</sup> pues como entiende la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de diciembre de 2018:

«Se razona que como se contrató un asesor fiscal se obró con la diligencia debida. Se viene a sostener que al contratarse a un asesor fiscal y seguirse sus indicaciones, no existió culpabilidad. Interpretación que no puede admitirse, pues al margen de que no conocemos la finalidad con la que se contrató al asesor, lo cierto es que la definición de que merezca o no sanción no puede depender del criterio del asesor.

Sin perjuicio de la relación interna que pueda existir entre el asesor fiscal y su cliente, que incluso podría dar lugar a responsabilidad de aquel. Lo cierto es que la Sala debe traer a colación en materia sancionadora la denominada «doctrina de la ignorancia deliberada», la cual no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal [sancionadora] cuando es conocedor o tiene la obligación legal de conocer su obligación de tributar, sin que pueda sin más traspasar a su asesor fiscal la responsabilidad, de hecho cabe que el asesor fiscal informase adecuadamente de la operación a la sociedad recurrente y pese a ello optase por hacerla –Sentencia del Tribunal Supremo (2ª) de 16 de diciembre de 2013–. Insistimos en que, en cualquier caso, no nos consta que el asesor fiscal informase inadecuadamente a la recurrente.»

#### 2.7.4.7. La protección de la confianza legítima

Este principio<sup>22</sup> se trae a colación en relación con la continuidad de las amortizaciones, no cuestionada por la Inspección de los Tributos; y así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2021, expuso:

«Sin embargo, tiene razón la demanda cuando reprocha a la resolución sancionadora que no haya tenido en cuenta la circunstancia dicha, es decir, que

---

21 Por el contra el asesor fiscal, sí que puede responder civilmente frente al cliente; y así la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 21 de marzo de 2019, expone: «Lo mínimo que se espera de este tipo de profesionales, expertos en la materia, es un mínimo de consejo u asesoramiento a quien desconoce absolutamente estos temas. Evidentemente es el profesional y no el cliente el que debe saber la normativa y qué tipo de tributación corresponde realizar dependiendo de la facturación. Por tanto, aunque el encargo fuera la presentación de impuestos, para poder cumplir diligentemente con el encargo, el profesional debe conocer la facturación del cliente, y si esto es así, tenía la información suficiente para saber si podía o no tributar por módulos en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. No haciéndolo de esta manera la asesoría incumplió sus obligaciones contractuales, incurriendo en responsabilidad contractual (artículo 1.101 del Código Civil).»

22 Me referí a ello en «Los principios tributarios en la Jurisprudencia». Cuadernos de Derecho Registral (2021).

empleando el mismo método de amortización y los mismos porcentajes que en ejercicios anteriores inspeccionados, y no habiendo puesto reparo alguno la Inspección en aquel entonces, es lógico pensar que la conducta del obligado sobre esta forma de amortización está condicionada por la creencia de estar obrando lícitamente, lo que excluiría la culpabilidad, a salvo otras razones, que la resolución sancionadora no ha dado, ni tampoco el TEAC, ni la contestación a la demanda.»

## 2.7.4.8. La simulación

La referencia de la simulación en el art. 16 de la Ley General Tributaria, concluye en los siguientes términos:

«En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y en su caso la sanción pertinente.»

La puesta en relación de dicho precepto con el art. 179.2.d) asimismo de la Ley General Tributaria, ha llegado al parecer del Tribunal Supremo; a lo que se refiere el artículo 16 de la Ley General Tributaria es a la calificación de los actos o negocios; en cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2, d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los «actos o negocios» relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la Ley, le correspondería.

Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado. «En la regularización que procede como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y en su caso la sanción pertinente.»

Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era des-

timar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título «principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias», establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 de la Ley General Tributaria.

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en «aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la Ley General Tributaria que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares». La respuesta es que estimada la existencia de «actos o negocios simulados», a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria, que excluye la responsabilidad, resulte operativa». <sup>23</sup>

### 3. Aspectos Procedimentales

---

Por último y bajo este rúbrica daremos cuenta de lo siguiente:

#### 3.1. La iniciación del procedimiento sancionador y la práctica de la liquidación

---

La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2021, da respuesta a las siguientes cuestiones:

«1) Determinar si la Administración Tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legal-

---

<sup>23</sup> Véase en el mismo sentido las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2020 y 4 de febrero de 2021.

mente tipificado como infracción tributaria –en los casos en que se sancione por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo–, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la Ley General Tributaria, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección –entre otros– puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como «*dies a quo*» del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.»

Y lo hizo en los siguientes términos:

«La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria), y que el 19 de noviembre de 2103 se puso a disposición de PREFABRI, S.L la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, «dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina» sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), «la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye.

*Y es, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra Sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.»*

### 3.2. La duración del procedimiento sancionador

Y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2019, expuso:

«En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 de la Ley General Tributaria, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda

## Transferencia

excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio.»

# LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

## Comentario sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-812/19 Danske Bank, de 11 de marzo de 2021

RIA 14, 12 DE ABRIL DE 2021

En este documento, Maite Vilardebó Abella, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta la Sentencia del TJUE de 11 de marzo 2021 evacuada en el asunto C-812/19 Danske Bank A/S que viene a confirmar el criterio establecido por el Tribunal en la anterior Sentencia del caso C-7/13 Skandia, donde el TJUE establece que son sujetos pasivos del IVA distintos el establecimiento principal que forma parte de un grupo y su sucursal situada en otro Estado miembro que no forma parte del grupo, a la que se prestan servicios cuyos costes se le imputan a la sucursal. Esta sentencia tendrá un impacto significativo en la tributación en el IVA de las operaciones realizadas entre las entidades y sus establecimientos permanentes en otros países.

## Culmina la transposición de la DAC-6 con la publicación de la normativa reglamentaria y los modelos oficiales de declaración

RIA 15, 19 DE ABRIL DE 2021

Víctor Viana, miembro del Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de transferencia comenta en esta nota el Reglamento de la DAC6, regulado en el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, publicado en el BOE el pasado 7 de abril, así como la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos oficiales de declaración, que han venido a completar el proceso de transposición al ordenamiento español de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC6).

**Sobre la retroacción de actuaciones tributarias derivada de una sentencia judicial: Alcance de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. 3607/2019 y otras afines**

---

RIA 17, 4 DE MAYO DE 2021

Begoña Sesma Sánchez, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo y miembro de AEDAF, comenta esta sentencia en la que se aclara cuál es el plazo del que dispone la Administración tributaria para ejecutar una sentencia judicial firme que ha ordenado una retroacción de actuaciones. El fallo, en opinión de la autora, contiene valientes y relevantes reflexiones relacionadas con la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y el progreso hacia una «plena jurisdicción», lo que significa limitar las posibilidades de la retroacción de actuaciones derivada de una sentencia judicial cuando no supone un beneficio para el recurrente, sino para la Administración.

**La conmutación del usufructo viudal según reciente consulta de la Dirección General de Tributos CV02907-21**

---

RIA 17, 4 DE MAYO DE 2021

El presente comentario, elaborado por Luis marzo, miembro del grupo de expertos en Impuestos Indirectos, tiene por objeto la reciente CV 0297-01 de 18 de febrero en la que se establece que en las sucesiones testadas sujetas a derecho común en las que el testador haya autorizado o haya impuesto expresamente la conmutación de todo o parte de usufructo universal por bienes en pleno dominio y siempre que su valor quepa dentro del tercio de libre disposición no es aplicable la jurisprudencia establecida por el TS (sentencia 1.248/2020 de 1 de octubre de 2020 y sentencia 1.112/2020 y 1.113/2020 de 23 de julio de 2020) y no existirá un nuevo negocio jurídico distinto a la adquisición de la herencia.

**El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias. La necesidad de abrir el debate**

---

RIA 19, 17 DE MAYO DE 2021

César García Novoa, miembro del Grupo de Expertos en Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, analiza, en esta nota, la sentencia del TEDH de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti Iglesias c. España sobre la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas graves y su incidencia en el ámbito tributario. Entre las conclusiones alcanzadas, interesa resaltar que, con carácter general, en las sanciones tributarias por infracciones graves o muy graves parece evidente que la sanción es equivalente a una infracción penal y la falta de una segunda instancia penal vulnera el artículo 2 del Protocolo n.º 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos, de acuerdo con lo establecido por la sentencia Saquetti.

## **La comunicación de la Comisión Europea sobre fiscalidad empresarial para el siglo XXI**

---

**RIA 20, 24 DE MAYO DE 2021**

En esta nota José Manuel Calderón, miembro del Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, expone de forma sintética el contenido de la «Comunicación sobre fiscalidad empresarial para el siglo XXI» que la Comisión Europea hizo pública el 18 de mayo de 2021. Esta comunicación forma parte de un plan fiscal europeo que posee mayor amplitud y que converge con las líneas directrices de la política europea para las próximas décadas sobre cuestiones como la digitalización de la economía, la descarbonización, la re-industrialización, el desarrollo de los mercados de capitales a nivel europeo, así como la «Next Generation EU strategy». La Comunicación sobre fiscalidad empresarial del siglo XXI no sólo se limita a proponer la agenda fiscal de medidas a articular durante los dos próximos años, sino que esboza ya una estrategia fiscal europea a largo plazo, tomando en consideración el contexto actual (incidencia económica y social de la pandemia) y el marco global internacional en materia fiscal (BEPS 2.0).

## **Deducibilidad fiscal de la retribución de los administradores tras la reciente doctrina del TEAC**

---

**RIA 20, 24 DE MAYO DE 2021**

Documento en el que se recogen los principales argumentos jurídicos, mercantiles y tributarios que pueden servir de fundamento a la hora de afrontar la defensa de la retribución de los administradores. En la redacción del documento han participado los miembros del Grupo de Expertos en el Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad, coordinados por Blanca Usón Vegas. Ángel María Ceniceros se ha encargado de la redacción de los contenidos de carácter tributario, en colaboración con Antonio Durán-Sindreu, mientras Segismundo Álvarez Royo-Villanova y Luis Alcoz Coll, se han centrado en el aspecto mercantil.

A person wearing a dark, textured suit jacket with their arms crossed. The background is a blurred bookshelf filled with books. The text "Novedades editoriales" is overlaid in the upper right quadrant.

# Novedades editoriales

## **Antonio Fernández de Buján y Arranz. El régimen general de los Impuestos Especiales. Aranzadi, 2021.**

---

Los impuestos especiales se califican de este modo por contraposición a los impuestos generales de todo sistema impositivo. Son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única —en su condición de impuestos especiales de fabricación—, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de alcohol y las bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco. Por su parte, los impuestos especiales *stricto sensu*, son también monofásicos y gravan los siguientes consumos específicos: la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón. No incluidos en la Ley 38/1992 de impuestos especiales e incardinados en otras leyes específicas, también cabe calificar como especiales, el impuesto sobre primas de seguros, y estos con un claro cariz medioambiental, el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, y, respectivamente, los nuevos impuestos sobre los envases de plástico no reutilizables o sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, que vienen. Con carácter general, son tributos compatibles con el IVA en la medida en que el impuesto especial pasa a computarse dentro de la base imponible del impuesto general sobre el consumo, esto es el IVA. Sin lugar a dudas, los impuestos especiales constituyen uno de los principales pilares de nuestro sistema tributario. En la obra se tratan de forma extensa y minuciosa las disposiciones comunes a todos los impuestos especiales de fabricación.

## **Juan Calvo Vérguez. La compensación de bases imponibles negativas en el IS. Aranzadi, 2021.**

---

Sin lugar a dudas la compensación de bases imponibles negativas constituye una de las cuestiones más conflictivas que se suscitan a la hora de analizar la fiscalidad de las empresas (ya sean estas pymes o grandes grupos empresariales) dentro del Impuesto sobre Sociedades. Buena prueba de ello lo constituye la intensa actividad de reforma normativa que se ha venido desarrollando a lo largo de estos últimos años y, por supuesto, el elevado volumen de doctrina administrativa elaborada y de jurisprudencia dictada por nuestros tribunales de justicia. Son múltiples, además, las cuestiones conflictivas que a día de hoy plantea la aplicación de este mecanismo. Así, por ejemplo, ¿nos hallamos ante una opción tributaria o, por el contrario, ante un derecho cuyo ejercicio no se encuentra sometido a criterio de compensación alguno por la Ley?

¿Se halla facultada la Administración para impedir la compensación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores en caso de presentación extemporánea de la autoliquidación del Impuesto? ¿Respeta el principio de seguridad jurídica el mantenimiento en vigor de unas bases imponibles negativas que generan la apariencia de créditos fiscales pero que en cualquier momento se pueden revisar, sin importar de cuándo procedan? Estas y otras cuestiones de interés (como, por ejemplo, el régimen fiscal al que quedan sujetos los llamados DTAs, esto es, los activos fiscales diferidos) son objeto de análisis en la presente obra, que tiene como guía de estudio la evolución normativa que la presente figura ha ido experimentando con el paso del tiempo.



# Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

---

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

---

## **Comisión Directiva AEDAF**

**Stella Raventós Calvo**

Presidente

**Enrique Lang-Lenton Bonny**

Vicepresidente

**José Ángel García de la Rosa**

Secretario General

**Eduardo Gracia Espinar**

Vicesecretario

**Íñigo Sevilla González**

Vocal responsable de Asuntos Económicos

**Javier Gómez Taboada**

Vocal responsable de Estudios e Investigación

**Enca Baquero Martínez**

Vocal responsable de Formación

**Llorenç Maristany i Badell**

Vocal responsable de Transformación Digital

**Arancha Yuste Jordán**

Vocal responsable de Atención al Asociado y  
Demarcaciones Territoriales

# Demarcaciones territoriales

## 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: M<sup>a</sup> Esther Sirvent

## Andalucía-Málaga

**Juan Luis Marín López**

Teléfono: +34 952 28 67 62  
+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

**Marina García Hidalgo**

Teléfono: +34 954 64 95 00  
marinagarciahidalgo@hotmail.com  
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9º  
41018 Sevilla

## Aragón-La Rioja

**María Pilar Pinilla Navarro**

Teléfono: +34 976 79 59 74  
mppinilla@granadosypinilla.com  
Pº Independencia, 32 - 4º Izda  
50004 Zaragoza

## Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya  
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es  
Teléfono: +34 984 39 01 99  
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.  
33004 Oviedo

## Baleares

**Vicente Ribas Fuster**

Teléfono: +34 971 71 12 59  
vicenteribas@arcoabogados.es  
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo  
07003 Palma de Mallorca

## Canarias

**Jaime Cabrera Hernández**

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
Teléfono: +34 928 36 84 70  
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

## Cataluña

**Josep Alemany Farré**

Teléfono: +34 93 317 68 78  
Fax: +34 93 317 69 32  
consol@aedaf.es  
Provença, 281 - local  
08037 Barcelona  
Responsable Sede: Consol Carratalá

## Galicia

**Carlos Del Pino Luque**

Teléfono: +34 982 22 30 00  
carlos.delpino@pindelpino.com  
Trav. Juan Montes, 2 - 4  
27001 Lugo

## Madrid-Zona Centro

**Eneko Rufino Bengoechea**

Teléfono: +34 91 563 01 11  
sedemadrid@aedaf.es  
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.  
28009 Madrid  
Responsable Sede: Lara Álvarez

## Murcia

**Carmen Cano Castañeda**

Teléfono: +34 647 70 67 11  
carmencanoc@icamur.org  
C/ Los Lirios, 12  
30506 Altorreal-Molina del Segura

## Navarra

**Belén Marín Villamayor**

Teléfono: +34 948 25 30 34  
belen@marinyasociados.es  
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG  
31008 Pamplona

## País Vasco

**Adolfo Chivite Navascués**

Teléfono: +34 944 80 05 00  
ach@sbal.net  
C/ Las Mercedes, 31 - 3º  
48930 Getxo

## Valencia-Castellón

**Javier Ortiz Alonso**

Teléfono: +34 963 80 37 70  
javierortiz@seneor.com  
C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.  
46003 Valencia

# Normas de publicación

## Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en [www.revistatecnicatributaria.com](http://www.revistatecnicatributaria.com)).

## Temática

Los contenidos de trabajos recibidos, acordes con las diferentes secciones que contiene, deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.

Análisis de cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica, o de transferencia y divulgación científica.

## Envío de originales

1. Los trabajos deben 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/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a [rtt@aedaf.es](mailto:rtt@aedaf.es) en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

- Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

**Extensión:** Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora 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*). Será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los documentos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

La extensión de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE y Transferencia es flexible. A modo de orientación, respectivamente, no deberán superar las 8.000 palabras en las dos primeras y 15.000 palabras en la sección transferencia.

#### • Estructura:

Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.

Los trabajos para la sección «Comentario de jurisprudencia del TJUE» deberán estructurarse de la siguiente manera:

- Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
- Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

La estructura de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, y Transferencia se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado. Los estudios sobre jurisprudencia no comunitaria deberán incluir igualmente título, resumen y palabras clave, en español e inglés.

• Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

#### Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá

indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7ª edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del libro (en cursiva). Edición. Editorial.

Ej: Alarcón García, E. (2016). *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*. (1ª ed.) Francis y Taylor.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del capítulo. En inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), Título del libro en cursiva (número de edición, pp). Editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009). Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia. En N. Carmona Fernández (coord.), *Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas* (1ª ed., pp 105-128). Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016) Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica. *Revista Técnica Tributaria* (114), 29-64.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. *Fiscalblog*. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el *Manual of the American Psychological Association, 7th edition* disponible en [www.apa.org](http://www.apa.org).

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

## Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios en la sección en inglés", cuando tengan vocación internacional. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial, en su caso, se reserva el derecho de publicar adicionalmente una versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

## Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros

internacionales de investigación especializada (como el *International Bureau of Fiscal Documentation*).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Prevía petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria valorará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

### Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

*Committee on Publication Ethics (COPE)*

*Code of conduct and best practice guidelines for journal editors*

Asimismo, la entidad editora, AEDAF, cuenta con su propio Código ético desde el año 2006.

### Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

## Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios".

Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los/las autores/as, sin que ello suponga la aceptación de los manuscritos. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Los revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada.

Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora, cambios o comentarios, se motivarán y comunicarán al/la autor/a. El/la autor/a recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

La Revista procederá a la asignación del correspondiente DOI y la inmediata publicación de la versión electrónica, siendo posteriormente incluida la contribución en el siguiente número la versión impresa. También podrán difundirse parte de los contenidos en la Revista Interactiva de Actualidad y en los canales de las redes sociales de AEDAF.





